



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13654.000612/2009-04
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-009.675 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de novembro de 2021
Recorrente SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE NEPOMUCENO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. IMUNIDADE/ISENÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. CONTABILIDADE REGULAR ENTIDADE BENEFICENTE. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CUMPRIMENTO. ÔNUS DA PROVAS.

A inexistência de prova de que a entidade gozava de isenção após o Decreto-Lei 1.572/1977 reputa que ela devesse comprovar os requisitos do art. 55 da Lei 8.212/1991 para se beneficiar do não recolhimento da contribuição social previdenciária patronal.

A inexistência de prova de que a entidade gozava de isenção após o Decreto-Lei 1.572/1977 reputa que ela devesse comprovar os requisitos do art. 55 da Lei 8.212/1991 para se beneficiar do não recolhimento da contribuição social previdenciária patronal.

Acerca da discussão da imunidade às entidades filantrópicas, em razão do direito à imunidade tributária fixada pelo art. 195, § 7º, da CF/88, foi fixado pelo STF no RE (RE) nº 566.622, sob o rito de repercussão geral, bem como nas ADIs ADIs n.º 2028, 2036, 2228, 2621e ADI 4410 que os requisitos formais podem ser exigidos por meio de Lei Ordinária, como a escrituração contábil regular, por ser procedimento formal, deve ser observado para obtenção do certificado de entidade beneficente e a imunidade de tributos a ela destinada. Já os requisitos materiais e as contrapartidas devem obedecer aos critérios estabelecidos por Lei complementar.

ATO DECLARATÓRIO. EXIGÊNCIA LEGAL. ATIVIDADE VINCULADA

O §1º, do art. 55, da Lei 8.212/1991 não foi declarado inconstitucional pelo STF, pelo que a ausência da apresentação do Ato Declaratório impede a fruição pelo contribuinte da imunidade, mesmo sendo este titular do certificado de entidade beneficente, em virtude da atividade vinculada do lançamento pela Administração Pública.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o conselheiro Wesley Rocha (relator), que deu parcial provimento para excluir do lançamento as competências de 08/2007 a 12/2007. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Letícia Lacerda de Castro.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha – Relator

(documento assinado digitalmente)

Letícia Lacerda de Castro – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João Maurício Vital, Wesley Rocha, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Mon (suplente convocado(a)), Fernanda Melo Leal, Flavia Lilian Selmer Dias, Letícia Lacerda de Castro, Maurício Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE NEPOMUCENO, contra o Acórdão de julgamento de que decidiu pela improcedência da impugnação apresentada.

A autuação se refere a lançamento fiscal de contribuições previdenciárias destinadas à terceiros –outras entidades e fundos (salário educação - FNDE, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE) não recolhidas, no período 07/2004 a 12/2007.

Segundo o relatório fiscal de fls. 40 e seguintes, a contribuinte deixou de apresentar documentos devidos à fiscalização, nos seguintes termos:

- 1- Toda a entidade beneficente é obrigada a manter escrituração contábil regular para concessão e manutenção da isenção de contribuições sociais, pois somente através do Livro Diário se pode comprovar os requisitos essenciais IV, V e VI do art 299 citado acima. (Instrução Normativa MPS/SRP nº 3 de 14/07/2005);
- 2- A entidade foi intimada a apresentar os Livros Diários dos Anos 2004 a 2007, através do Termo de Início de Procedimento Fiscal datado de 01/10/2008, reiterado através do Termo de Intimação Fiscal em 19/06/2009; não sendo atendido pela mesma.
- 3- A Santa Casa de Misericórdia de Nepomuceno possui os Termos de Utilidade Pública Federal, Estadual e Municipal, mas apesar disso, a entidade não é isenta da cota patronal das contribuições sociais perante a RFB, pois não apresentou Ato Declaratório de Concessão da Isenção, conforme Memorando nº412008IDRFVARISAORT/EAC2
- 4- O Conselho Nacional de Assistência Social indeferiu o pedido de renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEAS, por meio da Resolução nº 41, de 15 de março de 2007. (cópia anexa), cujo motivo foi por não atender ao artigo 4º, inciso IV do Decreto 2536/98 : “não apresentou

Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos nos exercícios de 2000, 2001 e 2002.

5- A Entidade se auto-enquadrou como titular do direito a isenção, declarando em GFIP o código de FPAS 639, tendo efetuado recolhimentos no código de GPS 2305 (Filantrópica com isenção- CNPJ).

Entretanto, quando intimada, não apresentou à Fiscalização todos os documentos previstos em lei que comprovam esta condição. Segundo consta da acusação fiscal, para que a recorrente tivesse, portanto, a isenção deveria preencher os requisitos do art. 55, da Lei 8.212/91.

Em seu Recurso Voluntário de e-fls. 331 e seguintes, aduz a recorrente que faz jus ao benefício fiscal e que seria isenta das contribuições previdenciárias exigidas, remetendo de forma resumida aos argumentos da sua defesa inicial, indicando que atendeu a todos requisitos da legislação exigida; que gozava da isenção até 1977, com o advento do Decreto- Lei 1.572/77; que a decisão de piso não apreciou a alegação de que a Recorrente sempre atendeu aos requisitos do art. 55 da Lei 8.212.91; que a Recorrente é portadora do registro de entidade de fins filantrópicos, fornecido pelo conselho nacional de serviço social n.º 1303 BSB, desde 11/01/40, através do processo n.º 020.481/39- doc já anexado aos autos; que a recorrente também é reconhecida como entidade filantrópica desde 1940, tendo o hoje denominado CEAS sido renovado conforme resolução n.º 7 de 03/02/2009, documento também já anexado aos autos; Além disso a Recorrente pela Lei 98/68, de 1º de agosto de 1968 foi declarada; de utilidade pública municipal; pela Lei 6.282, de 9 de abril de 1974, foi declarada de utilidade pública estadual e, por Decreto Presidencial, foi declarada de utilidade pública federal, documentos comprobatórios todos já anexados aos autos; segue trazendo diversos argumentos inclusive judiciais da qual teve decisão favorável.

Diante dos fatos narrados é o presente relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo, bem como é de competência desse colegiado. Sem preliminares, passo a analisar o mérito.

DA AUTUAÇÃO

A autuação se refere a lançamento fiscal de contribuições previdenciárias destinadas à terceiros (salário educação e INCRA, SESC,) não recolhidas, no período de 01/07/2004 a 31/12/2007.

A acusação fiscal pauta-se pela não apresentação de documentos como o livro diário deixando a contribuinte de indicar elementos essenciais para a apuração de fatos importantes para a manutenção do benefício fiscal constitucional concedido, senão vejamos:

“5- A abrangência da fiscalização consistiu na verificação dos documentos relativos a manutenção de isenção de contribuições sociais, folhas de pagamento, documentos de caixa, GFIP, RPA, rescisões e outros documentos concernentes ao desenvolvimento da ação fiscal.

6 Não foram apresentados os Livros Diários do período da ação fiscal. Em consequência ao descumprimento destas formalidades acessórias, foi emitido o

Auto de infração Código fundamentação Legal 38, pela não apresentação de qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições previstas na. Lei nº 8.212, de 24/07/1991 7- Foram apresentados somente os arquivos digitais dos anos de 2006 e 2007, não sendo apresentados aqueles referentes aos anos de 2004 e 2005. Em consequência disso foi emitido o AI código fundamentação legal 23 pela não apresentação a RFB de arquivos e sistemas correspondentes aos registros de seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, livros ou documentos de natureza contábil e fiscal.

8 - A auditoria se restringiu tão somente a levantamentos não declarados em GFIP, sendo que os valores declarados em GFIP, assim como as guias de recolhimento normais da entidade relacionados a estas GFIP enviadas anteriormente ao início da ação fiscal não foram consideradas para este Auto de Infração. Os valores declarados em GFIP anteriores ao início da ação fiscal possuem procedimentos distintos de cobrança, adotados pelos setores de arrecadação das unidades da Receita Federal do Brasil”.

Com isso, a comprovação dos critérios estabelecidos no art. 55, da Lei 8.212/91, conforme o relatório fiscal de e-fls. 40 e seguintes, se pautou em livros diários não apresentados pela fiscalizada. É certo que a imunidade não deveria ser afastada pela obrigação acessória em questão. Porém, quando inexitem dados e informações a verificar a atividade financeira da entidade beneficente tem-se aí uma obstáculo para as necessárias formalidades de verificações das finalidades da instituição.

Diferente de apresentar documentação deficitária, com formalidades não observadas, entendo que a não apresentação é causa imprescindível para apuração dos valores devidos pela instituição. A falta de informações contábeis geram dúvidas e cria obstáculo para a fiscalização verificar as questões contábeis e fiscais da entidade beneficente atuante.

Em sua defesa a recorrente alega o seguinte (e-fl. 220):

4)- DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL:

Disse o impugnado em seu relatório que a Impugnante foi intimada a apresentar os Livros Diários, não tendo cumprido a intimação. Ora, a Impugnante apresentou à fiscalização o livro Caixa, onde são registradas todas as entradas e saídas. A nossa legislação não diz quais os livros as entidades filantrópicas são obrigadas a escriturar, no entanto, a escrituração contábil da entidade é toda transparente dando à fiscalização toda capacidade de efetuar a fiscalização, portanto, não é verdade que a Impugnante deixou de apresentar a escrituração contábil de suas contas.

Diferente do que alega a contribuinte, a escrituração contábil em consonância com as normas do conselho federal de contabilidade é obrigação para análise. Ocorre que em um ponto assiste razão a recorrente, a escrituração contábil deficitária não desnatura a sua atuação e, tampouco, os benefícios concedidos, incluindo as próprias concessões de renovação do certificado.

Isso porque o alcance da norma dita pelo STF se daria no âmbito da lei complementar, e que possivelmente o art. 14 do CTN, poderia suprir essa indicação de norma complementar. Contudo, o art. 14 não foi objeto de enquadramento legal, o que impede o julgador de avaliar sobre esse prisma.

Destaca-se que a imunidade tributária é a vedação constitucional à incidência de tributos. Longas batalhas judiciais foram travadas entre fisco e contribuinte com relação à

questão acerca da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, e que tem por finalidade embasar a tese de inaplicabilidade do art. 55, da Lei 8.212/1991:

195, § 7º, da Constituição Federal

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Art. 55, da Lei 8.212/1991

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente: (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal; (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001). (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998). (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título; (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido. (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

Nesse sentido, a fiscalização indicou que de fato não foram apresentados os requisitos necessários do art. 55, da Lei 8.212/91, para o deferimento da imunidade pretendida, segundo consta do relatório fiscal.

Quanto às contribuições para a Seguridade Social, o benefício isentivo (imunizante) está determinado no §7º do art. 195 da CF/1988, que prevê para o usufruto do benefício o atendimento de requisitos previstos em Lei, no caso a Lei 8.212/1991. Logo, para fazer jus ao benefício da imunidade/isenção mencionada, a Recorrente deve, ou deveria, cumprir os requisitos estabelecidos no art. 55 da Lei 8.212/91, como defendido pelo Fisco.

Ocorre que, conforme Aliomar Balleiro indica a imunidade tributária é como uma exclusão da competência de tributar, proveniente da Constituição Federal (*in imunidades e isenções tributárias*, RD Tributário 1/70). No caso, a doutrina entende que a imunidade possui um campo mais amplo de não incidência do tributo, do que a isenção propriamente dita, não cabendo ao legislador ordinário instituir regras por meio de lei ordinária que possa criar obstáculos ao que a Constituição quis beneficiar, que no caso seria não exigir as contribuições

sociais previdenciárias das entidades/instituições beneficentes, criando um óbice à competência de tributar pelas pessoas políticas de direito público interno (Paulo de Barros Carvalho, in imunidades, cit. RDTributário 27-28/106 e Curso de direito Tributário. 9ª ed. São Paulo, Saraiva 1997, p. 116.).

Assim, o art. 195, §7º quando cita que a “isenção” ofertada será decidida por meio de Lei, acaba por atribuir verdadeiro equívoco em sua redação nas definições das normas tributárias impostas. Em primeiro lugar que quando a CF indica o benefício a ser concedido deveria ser imunidade, e não isenção. Isso porque a imunidade tributária é a vedação constitucional à incidência de tributos, e, que sendo uma norma imunizante atrai a regra do art. 146, inciso III, que dispõe sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, e que, portanto, segundo o dispositivo deveria ser por meio de Lei complementar, acrescentando as normas do artigo 150, inciso VI, alínea “c”.

Por outro lado, destaca-se que nas palavras de Paulo Ayres Barretos os contribuintes que buscam a norma imunizante do campo da não incidência tributária devem recolher tributos retidos sobre rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para seguridade social relativa aos seus empregados, no caso os segurados, bem como cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes (*in Imunidades tributárias – Limitações constitucionais ao poder tributar*, p. 78).

O dispositivo vigente à época da ocorrência do fato gerador e antes da Lei 12.101/2009, que regulamentou a matéria, estabelecendo os diversos requisitos a serem cumpridos pelas entidades consideradas de assistência social, a fim de obterem isenção da cota patronal, dispoñdo, em seu § 1º, do art. 55, da Lei 8.212/91, a obrigatoriedade de se requerer o referido benefício no INSS.

Porém, se considerar que todos incisos foram infringidos e o STF declarou inconstitucional parte do artigo citado (*inciso III ao menos*) com o argumento de que a imunidade só poderia ser regulamentada via legislação complementar, nos termos do art. 146, inciso II, da Constituição Federal, chega-se à conclusão que a exigência das condições prevista no art. 55 deveriam ser de fato pro meio de Lei Complementar.

No âmbito judicial, as discussões que foram por longa data, desaguaram nas decisões que ocorreram nas ADIs n.º 2028, 2036, 2228 e 2621 e Recurso Extraordinário n.º 566.622, e têm por objeto a análise da constitucionalidade do art. 55 da Lei n.º 8212/91, bem como nas normas que exigiram as condições materiais para o deferimento do benefício e que preceitua requisitos para o gozo de imunidade das contribuições sociais, com fulcro no art. 195, § 7º da CF, contendo as seguintes decisões:

Decisão: Após o voto do Relator, Ministro Joaquim Barbosa (Presidente), julgando parcialmente procedente a ação direta, no que foi acompanhado pelos Ministros Cármen Lúcia e Roberto Barroso, pediu vista dos autos o Ministro Teori Zavascki. Ausente o Ministro Dias Toffoli representando o Tribunal na III Assembleia da Conferência das Jurisdições Constitucionais dos Países de Língua Portuguesa, em Angola. Falaou pela Advocacia-Geral da União, a Dra. Grace Maria Fernandes Mendonça, Secretária Geral de Contencioso. Plenário, 04.06.2014.

Decisão: Após os votos dos Ministros Rosa Weber, Luiz Fux e Ricardo Lewandowski, que conheciam da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, julgando-a procedente em sua integralidade, e o voto do Ministro Dias Toffoli, que conhecia da ação direta e a julgava procedente, pediu vista dos autos o Ministro Marco Aurélio. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 19.10.2016.

Decisão: Após o voto do Ministro Teori Zavascki, que conhecia da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, julgando-a procedente na sua integralidade, nos limites postos nos termos do voto do Ministro Joaquim Barbosa (Relator), o julgamento foi suspenso. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, os Ministros Celso de Mello e Ricardo Lewandowski. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 19.10.2016.

Decisão: Após o voto do Ministro Marco Aurélio, que, preliminarmente, não conheceu da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, e, no mérito, julgou parcialmente prejudicada a ação no tocante ao [art. 1º da Lei 9.732/98](#) e assentou a inconstitucionalidade formal do [art. 4º da Lei 9.732/98](#) e, por arrastamento, dos [arts. 5º e 7º](#) do mesmo diploma legal, e o voto do Ministro Celso de Mello, que conheceu da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, afastando a prejudicialidade da ação, e, no mérito, julgou-a integralmente procedente, o Tribunal deliberou suspender a proclamação do resultado do julgamento para assentada posterior. Não votou o Ministro Edson Fachin, por suceder o Ministro Joaquim Barbosa. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Ausente, justificadamente, o Ministro Luiz Fux, que proferiu voto em assentada anterior. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 23.02.2017.

Decisão: O Tribunal, por maioria, conheceu da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, vencidos os Ministros Roberto Barroso, Dias Toffoli, Cármen Lúcia e Marco Aurélio. No mérito, por unanimidade e nos termos do voto Ministro Teori Zavascki, o Tribunal julgou procedente o pedido, para declarar a inconstitucionalidade do [art. 1º da Lei 9.732/1998](#), na parte em que alterou a redação do [art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991](#) e acrescentou-lhe os [§§ 3º, 4º e 5º](#), bem como dos [arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998](#). Aditou seu voto o Ministro Marco Aurélio, para, vencido na preliminar de conversão da ação direta em arguição de descumprimento de preceito fundamental, assentar a inconstitucionalidade formal do [art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991](#), na redação conferida pelo [art. 1º da Lei 9.732/1998](#). Redigirá o acórdão a Ministra Rosa Weber. Ausente, justificadamente, o Ministro Roberto Barroso, que proferiu voto em assentada anterior. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 02.03.2017.

Na **ADI 2.028** as exigências contidas no art. 55 da lei 8.212/91 foram impugnadas, contendo a seguinte ementa:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVERSÃO EM ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. CONHECIMENTO. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, e 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REGULAMENTAÇÃO. LEI 8.212/91 (ART. 55). DECRETO 2.536/98 (ARTS. 2º, IV, 3º, VI, §§ 1º e 4º e PARÁGRAFO ÚNICO). DECRETO 752/93 (ARTS. 1º, IV, 2º, IV e §§ 1º e 3º, e 7º, § 4º). ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. DISTINÇÃO. MODO DE ATUAÇÃO DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. TRATAMENTO POR LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS MERAMENTE PROCEDIMENTAIS. REGRAMENTO POR LEI ORDINÁRIA”.

A tese fixada no **RE 566.622/RS**, de repercussão geral, foi a seguinte:

“Decisão: O Tribunal, por maioria, acolheu parcialmente os embargos de declaração para, sanando os vícios identificados, i) **assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei nº 9.429/1996** e pelo art. 3º da Medida Provisória n. 2.187-13/2001; e ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao tema n. 32 da repercussão geral a seguinte formulação: **“A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social**

contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas", nos termos do voto da Ministra Rosa Weber, Redatora para o acórdão, vencido o Ministro Marco Aurélio (Relator). Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 18.12.2019”.

Existe a interpretação que restou declarada constitucional todos os incisos, com exceção do inciso III, do citado art. 55, onde atestaria as condições da contribuinte sobre o tema para deferimento da “isenção” (imunidade). Com isso, o contribuinte deveria preencher requisitos para obter o benefício fiscal, tendo “atestado de entidade beneficente. Porém, esse relator entende que o STF ao exigir que a contrapartidas (aspectos materiais) sejam exigidas por meio de lei complementar o Supremo acabou por afastar a exigência dos incisos do artigo 55, em sua redação original e também alterações, e que no presente caso não se discute o art. 14 do CTN, uma vez que nem está na acusação fiscal, e, tampouco pode ser aplicada para contribuições sociais previdenciárias, uma vez que o citado dispositivo é aplicado para impostos.

A norma legal que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social (CEBAS) e que regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social deve ser deferida por análise dos requisitos a serem preenchidos pelos contribuintes que se enquadram como entidades beneficentes. Ocorre que a decisão citada aduz que é por meio de **lei complementar a forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF**, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas

A norma legal que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social (CEBAS) e que regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social deve ser deferida por análise dos requisitos a serem preenchidos pelos contribuintes que se enquadram como entidades beneficentes. Ocorre que a decisão citada aduz que é por meio de **lei complementar a forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF**, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas

Do dispositivo transcrito, verificamos que o Certificado e o Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), designado de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), bem como seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal, é apenas dois dos requisitos para que se possa gozar da isenção/imunidade da cota patronal das contribuições previdenciárias.

Ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos artigos que definiam os parâmetros para deferimento do benefício da isenção. Por outro lado, reiterou que **contrapartidas somente podem ser exigidas se previstas em lei complementar**, além de destacar que **a eficácia do CEBAS é declaratória do direito à imunidade, e não constitutiva**. Portanto, os efeitos do ato declaratório são *ex tunc*, retroagindo aos lançamentos anteriores à expedição do certificado, segundo consta o Resp 478.239/RS, do STJ.

Recentemente esse tese foi acatada, pelo critério de desempate favorável ao contribuinte, pela da Câmara Superior no processo 13808.000813/2002-26, e que foi veiculada pelo *site jurídico JOTA*:

“Atualmente, o processo de aquisição do Cebas acontece por meio de um parecer dos ministérios da Educação, do Desenvolvimento Social e Agrário e da

Saúde, que julgam se a entidade social segue todos os requisitos previstos em normas específicas para a obtenção ou renovação do certificado. Com o parecer favorável dos ministérios, a entidade consegue uma série de benefícios, entre eles a isenção tributária da Cofins.

No Carf o processo foi interrompido em outubro após pedido de vista da conselheira Tatiana Midori Migiyama, representante dos contribuintes e responsável pelo voto vencedor. A julgadora afirmou em seu voto que o Supremo Tribunal Federal (STF), por meio do julgamento do RE 566.622/RS, definiu que “a lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas”, conforme escrito no acórdão da Corte.

Para a julgadora, a decisão do STF reforça que as contrapartidas para a obtenção do Cebas devem estar previstas somente por lei complementar. Entretanto, avalia a julgadora, atualmente todas as exigências estão em uma lei ordinária (12.101/2009).

“Entendo que no caso do contribuinte não há ainda exigência ao Cebas porque as contrapartidas para sua retirada deveriam estar em lei complementar, e não em ordinária”, afirmou a conselheira. Ela acrescentou que a decisão do STF ainda não transitou em julgado, já que houve embargos de declaração.

“Na minha visão, com a decisão do STF hoje todo mundo poderia obter o Cebas, porque os requisitos e contrapartidas deveriam estar em lei complementar”, explicou a conselheira. (in <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/imunidade-tributaria-carf-24112020>).

Assim, em sessão de julgamento realizada em 11/11/2020 [8], a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por meio do Acórdão n.º 9303-010.974, reverteu a jurisprudência favoravelmente aos contribuintes, concluindo pela inexigibilidade do Cebas para as empresas que atendam aos requisitos dispostos no artigo 14 do CTN, por entender que a legislação ordinária (Leis n.º 8.212/1991 e n.º 12.101/2009) exigia contrapartidas que iam além da sua competência (redação retirada do artigo publicado no CONJUR, de 03 março de 2021, pelas conselheiras Por Thais de Laurentiis e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões).

Alias o artigo possui conteúdo importante, da qual passo a transcrever parte dele:

“ (...)

Dito isso, ao analisar as razões que levaram à virada de entendimento, uma reflexão há de ser realizada: o aspecto temporal dos fatos geradores analisados seria relevante para a fundamentação a ser adotada no julgamento do caso, considerando que a legislação sofreu alteração no decorrer do tempo?

A resposta a esse questionamento, a princípio, deveria ser *positiva*. Isso porque é certo que a redação e as exigências dispostas na Lei n.º 8.212/1991 são distintas daquelas insertas na Lei n.º 12.101/2009. Ademais, é certo também que o STF tratou sobre cada uma dessas leis em processos judiciais distintos. Enquanto a Lei n.º 8.212/1991 restou analisada no RE 566.622/RS, a Lei n.º 12.101/2009 foi objeto de julgamento na ADI 4480.

E foi justamente em razão desta distinção que o STF entendeu pela constitucionalidade do inciso II do artigo 55 da Lei n.º 8.212/1991, visto que esse dispositivo, por si só, não impõe a exigência de contrapartidas específicas, mas apenas exige que a entidade beneficente de assistência social seja portadora do referido certificado [10]. Nesse contexto, não há incompatibilidade entre esta

conclusão e a outra alcançada pelo Supremo, no sentido de que a lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.

Em tais casos, portanto, *apenas será inconstitucional a exigência do Cebas à medida que a sua concessão tenha sido indeferida em razão de exigências de contrapartidas que não encontrem respaldo no artigo 14 do CTN* (norma de hierarquia de lei complementar) [11], mas não em razão de inconstitucionalidade do disposto no inciso II do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, já declarado compatível com o texto da Constituição.

Vale nesse ponto lembrar que, em sessão de julgamento finalizada em 26/03/2020, ao julgar a ADI 4480, o STF, analisando dispositivos da Lei nº 12.101/2009, concluiu pela constitucionalidade daqueles que tratavam tão somente de aspectos meramente procedimentais, e pela inconstitucionalidade de outros, em especial daqueles que impunham contrapartidas específicas para o usufruto da "imunidade", sem correspondência com a lei complementar. E essa decisão restou integrada por meio do julgamento dos embargos declaratórios opostos tanto pelo contribuinte quanto pela União, cuja decisão foi finalizada em 06/02/2021, como mencionado no início do presente artigo.

Desse último julgado em controle abstrato e direto de constitucionalidade, é possível perceber que os dispositivos reconhecidos como inconstitucionais foram aqueles que traziam em seu conteúdo a exigência de contrapartidas específicas à concessão da "imunidade" que não encontravam respaldo em lei complementar, mas não a exigência do Cebas propriamente dita, o qual poderá ser exigido desde que não esteja vinculado à exigência de tais contrapartidas. Nesse contexto, a decisão proferida na ADI 4480 também se apresenta compatível com a decisão exposta no RE 566.622/RS.

Pois bem. Em que pese o emaranhado de decisões sobre o assunto, muitas vezes confundindo não apenas os contribuintes, como também o próprio aplicador do Direito, da análise do conjunto da ópera é possível concluir que *não é a exigência do Cebas* — enquanto política pública para a qual importa o controle das entidades beneficentes de assistência social responsáveis pela difusão do acesso à educação, à saúde ou à assistência social — *em si, que é inconstitucional, mas, sim, a exigência de contrapartidas específicas para que o Cebas seja concedido, face à necessidade de lei complementar para este fim.*

Tal decisão está tomada pelo guardião da Constituição, restando agora ao Carf, daqui para frente, a tarefa de, *diante das particularidades dos casos concretos* que lhe são endereçados, *avaliar se a ausência do Cebas é suficiente para negar o direito à imunidade posta no artigo 195, §7º, da Constituição Federal*, verificando se a certificação foi negada por imposição de contrapartidas diferentes daquelas estabelecidas no CTN.

Cumpre esclarecer ainda que o art. 14 do CTN, regula os requisitos disposto no art. 150 da CF/88, que trata na verdade da imunidade de impostos, enquanto que o art. 55 da Lei 8.212/1991, regulava a isenção/imunidade de contribuições prevista no art. 195 da CF/88:

“Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 9º. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - cobrar imposto sobre:

(...)

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício. § 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso

IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos”.

Também não se desconhece que existem decisões judiciais que aplicam o art. 14 do CTN de forma identifica às contribuições sociais, uma vez que o dispositivo remete ao art. 9º, que trata de impostos, utilizando a técnica da analogia, permitia no CTN.

Da leitura das decisões do STF e dos dispositivos acima citados, para que as entidades possam usufruir da imunidade às contribuições para seguridade social, estabelecida no art. 195, § 7º. da Constituição Federal, basta o cumprimento do art. 14 do CTN. Essa interpretação se daria de forma analógica (artigo 108, inciso I do CTN) às contribuições sociais previdenciárias, já que está ausente norma complementar ao presente caso.

Assim, ao caso concreto deve ser avaliado os motivos do indeferimento ou não renovação para a contribuinte em questão.

A e-fl. 196 indica o seguinte:

1 - INDEFERIR o pedido de RENOVAÇÃO DO CEAS (Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social) às seguintes entidades, por não atenderem os requisitos legais constantes nos Decretos nº 752, de 16 de fevereiro de 1993, nº 2.536, de 6 de abril de 1998, e na Resolução CNAS nº 177, de 24 de agosto de 2000:

07) Processo nº 71010000932/2004313 - Santa Casa de Misericórdia de Nepomuceno - Nepomuceno -*MG - CNPJ: 22.888.846/0001-42 O O

Motivo: por não atender ao artigo 4º, inciso IV do Decreto 2536/98 (não apresentou Demonstração de Origens aplicações de recursos dos exercícios de 2000, 2001 e 2002 Por outro lado, o caso concreto deve ser avaliado se a contribuinte teve a obrigação de entrega.

Deve ser destacado ainda o seguinte: a fiscalização levou em consideração que certificado de entidade beneficentes de assistência social da contribuinte estaria sem validade a partir de seu próprio marco temporal do seu deferimento, da qual percebe-se **que na e-fl. 240, onde diz que o presente certificado é válido nos seguintes períodos: de 30.06.2001 a 29.06.2004.**

Ocorre que desconsiderou o pedido e protocolos para renovação e reconsideração que ao final dos pedidos restou DEFERIDO pelo MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA E ASSISTÊNCIA social, conforme se observa das e-fls. 240/241 e 244 que consta o seguinte:

1827) Processo n.º 71010.001502/2007-61 - SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE NEPOMUCENO - NEPOMUCENO/MG - CNPJ: 22.888.846/0001-42 - Período de validade desta renovação: **13/08/2007 a 12/10/2010** - Área de Atuação: Saúde.

Como a presente atuação se deu nas competências **01/07/2004 a 31/12/2007, abrangeu períodos também em que a recorrente teria deferimento do certificado ao presente caso.**

Assim, no mínimo devem ser excluídos do auto de infração a exigência das competências dos períodos abrangidos **pelo período de agosto de 2007 a dezembro de 2007.**

Nesse sentido, a Súmula STJ 352 aponta o seguinte:

STJ editou a Súmula n.º 352, que porta o seguinte teor: “A obtenção ou a renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social CEBAS - não exige a entidade do cumprimento dos requisitos legais supervenientes”.

Verifica-se que o Certificado e o Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), designado de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), bem como seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal, deve atender aos requisitos para que se possa gozar da isenção/imunidade da cota patronal das contribuições previdenciárias.

Assim, esse relator entende o seguinte:

- i)* A declaração de constitucionalidade do inciso II, do art. 55 pelo STF foi tão somente para manter a exigência da certificação para fins da imunidade exigida.
- ii)* A exigência dos requisitos, porém, devem ser feitas por meio de Lei Complementar, e não por Lei ordinária, e nesse sentido, a imunidade pretendida pela contribuinte, as exigências das contrapartidas, devem ser feitas por meio de Lei complementar;
- iii)* O STF reconheceu a validade da lei ordinária quanto ao tratamento dos requisitos formais, mas determinou que para dispor sobre as condições materiais da imunidade deve ser realizado por meio de lei complementar;
- iv)* No presente caso, verifica-se que não se discutiu as contrapartidas, mas o descumprimento de obrigações acessórias, qual seja: manter a escrituração contábil nas normas do conselho federal de contabilidade, o que consequentemente afetou no seu pedido de renovação do certificado junto ao Ministério competente, e que, portanto, não está desobrigada a contribuinte em preencher os requisitos necessários para tanto.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, para no MÉRITO DAR-PARCIAL PROVIMENTO, a fim de que sejam excluídas da atuação as competências **de agosto**

de 2007 a dezembro de 2007 (inclusive), tendo em vista o deferimento do certificado à recorrente para o período indicado, mantendo-se as demais disposições da atuação.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha
Relator

Voto Vencedor

Conselheira Letícia Lacerda de Castro, Redatora designada.

Não obstante os seguros fundamentos do voto do Relator, divirjo das conclusões quanto ao provimento parcial do recurso para excluir da atuação as competências de agosto de 2007 a dezembro de 2007 (inclusive).

É que nos termos do Relatório Fiscal, que fundamenta a infração (fl. 52):

3- A Santa Casa de Misericórdia de Nepomuceno possui os Termos de Utilidade Pública Federal, Estadual e Municipal, mas apesar disso, a entidade não é isenta da cota patronal das contribuições sociais perante a RFB, pois não apresentou Ato Declaratório de Concessão da Isenção, conforme Memorando n.º 412008/DRFVAR/SAO RT/EAC2.

Ou seja, para além da ausência de regularidade das questões contábeis indicadas no procedimento fiscal, a Recorrente não apresentou à fiscalização, nem tampouco em sua Impugnação e Recurso Voluntário, o necessário Ato Declaratório de Concessão da Isenção, exigência prevista no §1º, art. 55, da Lei 8.212/1991.

Destaco que o Supremo Tribunal Federal não declarou inconstitucional em quaisquer dos processos relacionados no Voto Vencido o §1º do art. 55, da Lei 8.212/1991. É dizer, a Corte Constitucional manteve a presunção de constitucionalidade da exigência do Ato Declaratório pela Receita Federal do Brasil.

Mesmo em relação ao período de agosto de 2007 a dezembro de 2007 (inclusive), em que a Recorrente era detentora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), não houve a apresentação do necessário Ato Declaratório, consoante a fundamentação do lançamento que, repita-se, também se assentou na ausência deste documento.

Nos termos do art. 142 do CTN, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória. Assim, uma vez exigida por norma jurídica válida, o Ato Declaratório, correto o lançamento quando este não é apresentado pelo contribuinte.

Ante ao exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Letícia Lacerda de Castro

