



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.720322/2015-28
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-011.071 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 18 de dezembro de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado HOSPITAL NOSSA SENHORA DO PERPETUO SOCORRO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013

IMUNIDADE ART. 195, §7º CF/88. ART 14 DO CTN. 29 DA LEI Nº 12.101, 2009. ADI 4.480. AUSÊNCIA DO CEBAS. IMPOSSIBILIDADE DE FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL.

O Supremo Tribunal Federal já externou o entendimento de que aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo das entidades beneficentes serem passíveis de definição em lei ordinária.

Assim, para caracterização da condição de entidade imune às Contribuições Previdenciárias, deve ser demonstrado o cumprimento cumulativo dos requisitos previstos no art. 14 do CTN e das formalidades prevista na lei ordinária correlata, inclusive a necessidade de ser portadora do CEBAS

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento, vencido o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, que negava provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Milton da

Silva Risso, Mario Hermes Soares Campos, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Regis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

O presente processo trata de dois autos de infração, ambos relativos período de 01/01/2010 a 31/10/2013, conforme a seguir:

- **Debcad 51.061.217-2** AIOP onde foram apurados valores referentes a contribuições devidas à Seguridade Social: parte da empresa e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados; e

- **Debcad 51061.218-0** AIOP onde foram apurados valores referentes às contribuições destinadas às outras entidades ou fundos – terceiros, incidentes sobre a remuneração paga aos empregados.

Segundo o Relatório Fiscal de e-fls. 37 a 42 e Relatório substitutivo de e-fl. 218, a entidade não faz jus à isenção/imunidade, por não possuir CEBAS, em atendimento ao art. 29 da Lei n.º 12.101, de 2009.

Apresentada a impugnação, esta foi julgada improcedente, o que levou o sujeito passivo a interpor o recurso voluntário de e-fls. 303 a 315.

O julgamento foi convertido em diligência, mediante a Resolução 2402-001.007 (e-fls. 322 a 324), na qual se requisitou à RFB informação acerca de possível pedido de parcelamento dos créditos sob discussão.

A Unidade de Origem informou que não foi localizado processo específico de adesão do contribuinte a parcelamento. Intimado do resultado da diligência, o sujeito passivo não se manifestou.

Prolatou-se, então, em 08/11/2021, o Acórdão 2402-010.580 (e-fls. 378 a 395), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - CEBAS. INEXIGIBILIDADE.

Para declarar a inaplicabilidade da regra imunizante disposta no art. 14 do CTN, e lançar os tributos devidos, a autoridade fiscal deve afastar a presunção, constituindo prova que demonstre inequivocamente o desvio de finalidade.

ENTIDADES BENEFICENTES. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. NÃO OCORRÊNCIA.

As contribuições devidas a outras entidades e fundos denominados “Terceiros” não se destinam à Seguridade Social, e, portanto, não estão abrangidas pelo manto da imunidade tributária prevista no art. art. 195, § 7º., da Constituição Federal.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, por unanimidade de votos, e dar-lhe provimento parcial da seguinte forma: (i) por maioria de votos, negar provimento ao recurso quanto às contribuições destinadas a Entidades e Fundos denominados Terceiros (DEBCAD n.º 51.061.218-0), sendo vencidas as Conselheiras Renata Toratti Cassini e Ana Claudia Borges de Oliveira (relatora), que deram provimento ao recurso nesse ponto, e, (ii) por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao recurso quanto às contribuições patronais (DEBCAD n.º 51.061.217-2), cancelando-as, sendo vencidos os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Diogo Cristian Denny e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gregório Rechmann Junior.

Desta decisão foi dada ciência a Fazenda Nacional em 13/01/2022 (despacho de encaminhamento de e-fl. 396), que interpôs o recurso especial de e-fls. 397 a 416, em 02/03/2021 (despacho de encaminhamento de e-fl. 417).

No apelo, a Recorrente pretende rediscutir a matéria **necessidade de a entidade ser portadora do CEBAS para fazer jus à isenção.**

Mediante despacho de e-fls. 420 a 429, foi dado seguimento ao recurso especial.

A Fazenda Nacional alegou em seu recurso que:

- a Constituição Federal não remete assuntos de fiscalização e certificação à lei complementar, mas à lei, tão somente;
- salta aos olhos também que a fixação de requisitos formais para fruição do benefício seja matéria afeta à lei ordinária;
- nos embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional no RE 566.622-RS, os assuntos pendentes de definição foram esclarecidos, com apego ao pormenor e às circunstâncias específicas da discussão;
- com efeito, foram analisados de forma conjunta o mérito dos embargos de declaração aqui noticiados, a ADI 2.028, a ADI 2.036, a ADI 2.228 e o RE 566.622;
- havia decisão (nas mencionadas ADIs) no sentido de que quanto aos aspectos de natureza meramente procedimental, isto é, certificação, fiscalização e controle da fruição da imunidade deve o legislador valer-se da fórmula do art. 59, III, da Constituição Federal, isto é, lei ordinária;
- por outro lado, à fórmula do art. 59, II (lei complementar) remete-se a fixação das chamadas contrapartidas;
- esse entendimento foi mantido, agora de modo conjunto. Lei ordinária para certificação, fiscalização e controle. Lei complementar para fixação das contrapartidas;
- percebe-se que houve tentativa de ampliar-se o decidido quanto às contrapartidas para os demais requisitos formais, circunstância interpretativa prontamente impugnada no STF, por força dos embargos aclaratórios;
- nos embargos de declaração a Ministra Rosa Weber consolidou todas as decisões até então tomadas no tema, apresentando os aspectos que matizam sua decisão, na qual o feito foi chamado à ordem, reconhecendo-se a constitucionalidade de lei ordinária que fixa requisitos formais para fruição da não incidência constitucionalmente qualificada (imunidade);

- assim, o STF tem coerentemente seguido linha de raciocínio que não exclui o manejo de lei ordinária para a fixação de aspectos procedimentais relativos ao gozo da imunidade das entidades beneficentes;

- conclui-se que, com fundamento no decidido nas ADIs 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621, a Ministra Rosa Weber, no julgamento de embargos de declaração no RE 566.622/RS, acolheu a tese de inconstitucionalidade formal apenas do inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescidos pela Lei n.º 9.732, de 1998, permanecendo hígido, sob o enfoque da constitucionalidade formal, o restante do dispositivo;

- na verdade, o STF, ao assentar a constitucionalidade do art. 29, caput e dos citados incisos, por entendê-los ajustados aos limites estabelecidos em lei complementar (CTN, art. 14), considera legítimo o gozo da salvaguarda, tratada no art. 195, §7º, da CF, pelas entidades certificadas que atestem o cumprimento do art. 14, do CTN, através das normas procedimentais veiculadas no art. 29 da Lei n.º 12.101, de 2009;

- tendo em vista as considerações lançadas na presente manifestação, é possível concluir que a exigência de certificação constitui um requisito procedimental prévio e válido ao gozo da imunidade tributária, de acordo com a decisão proferida na ADI n.º 4480. Desse modo, somente entidades certificadas podem ser imunes, desde que atendam o disposto no art. 14 do CTN c/c art. 29, da Lei n.º 12.101, de 2009.

Ao final, a Fazenda pediu o conhecimento e provimento do seu apelo.

Sem contrarrazões, o processo veio a julgamento.

Voto

Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes, Relatora.

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido, nos termos do despacho de admissibilidade de e-fls 420/429. Não foram apresentadas contrarrazões.

Tratam-se de lançamentos para exigências das contribuições patronais para a Seguridade Social e para os terceiros, cujo fundamento foi a impossibilidade de gozo da imunidade prevista no § 7.º do art.195 da Constituição Federal pelo Hospital atuado, em razão de não possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS, conforme exigência do então vigente art. 29 da Lei n. 12.101, de 2009.

Inicialmente cabe ressaltar que é fato incontroverso a ausência do CEBAS, haja vista que foi questão confirmada em informação fiscal de e-fls. 218, da qual o sujeito passivo foi cientificado e não se manifestou.

1. Em atenção a Resolução 619 - 14ª Turma da DRJ/SPO (fls. 208 a 215), a atuada foi intimada a apresentar, entre outros documentos, a Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) e renovações posteriores emitidos pelo Ministério da Saúde, conforme Art. 21 da Lei n.º 12.101, de 27 de novembro de 2009, referentes ao período de 2010 a 2013 – vide DOC. 01. Em análise dos documentos apresentados, constatou-se que seu requerimento de renovação do CEBAS – processo 2500.044240/2010-27, protocolado em 26/11/2009 no CNAS – Conselho Nacional de Assistência Social, foi indeferido pela portaria n.º 611, de 06/06/2013, publicada no DOU de 07/06/2013 (Vide DOCs 04 e 05). **Ou seja, a atuada não possuía CEBAS**

no período de lançamento do crédito tributário (01/01/2010 a 31/12/2013), não fazendo jus, portanto, à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 199, conforme art. 29 da Lei n.º 12.101, de 27 de novembro de 2009. (grifei)

Outra ponto importante a ser ressaltado é que os fatos geradores contemplados no lançamento ocorreram dentro do período de vigência da Lei n. 12.101, de 27/11/2009, a qual foi revogada pela LC 187, de 16/12/2021.

Pois bem, no julgamento da ADI 4880, realizado em 27/03/2020, o STF declarou inconstitucionais diversos preceitos da Lei 12.101, de 2009, como se pode inferir da ementa:

Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Direito Tributário. 3. Artigos 1º; 13, parágrafos e incisos; 14, §§ 1º e 2º; 18, §§ 1º, 2º e 3º; 29 e seus incisos; 30; 31 e 32, § 1º, da Lei 12.101/2009, com a nova redação dada pela Lei 12.868/2013, que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social. 4. Revogação do § 2º do art. 13 por legislação superveniente. Perda de objeto. 5. Regulamentação do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal. 6. Entidades beneficentes de assistência social. Modo de atuação. Necessidade de lei complementar. **Aspectos meramente procedimentais. Regramento por lei ordinária.** 7. Precedentes. ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, bem como o RE-RG 566.622 (tema 32 da repercussão geral). 8. Ação direta de inconstitucionalidade parcialmente conhecida e, nessa parte, julgada parcialmente procedente para declarar a inconstitucionalidade do art. 13, III, § 1º, I e II, § 3º, § 4º, I e II, e §§ 5º, 6º e 7º; art. 14, §§ 1º e 2º; art. 18, caput; art. 31; e art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009, com a nova redação dada pela Lei 12.868/2013. (ADI 4480/DF, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, Publicação 15/04/2020). (destaquei)

Conforme registrado na ementa, o entendimento firmado nessa decisão seguiu a linha de precedentes exarados em ações que questionavam a legislação que precedeu a Lei 12.101, de 2009, qual seja, o art. 55 da Lei n. 8.212, de 1991.

Tomando como exemplo o RE n.º 566.622, verifica-se que ali o Pretório Excelso reconheceu a constitucionalidade do art. 55, II da Lei n.º 8.212, o qual trata da certificação. Em julgamento de embargos de declaração o Tribunal Superior, alterando a redação originalmente fixada para a tese vinculante, ratificou a constitucionalidade do art. 55, II da Lei n.º 8.212/91, desde sua redação original. Eis a ementa do acórdão:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 32. EXAME CONJUNTO COM AS ADI'S 2.028, 2.036, 2.228 E 2.621. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, E 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. CARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DISPONÍVEIS À LEI ORDINÁRIA. OMISSÃO. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/1991. ACOLHIMENTO PARCIAL.

- 1. Aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.**
- 2. É constitucional o art. 55, II, da Lei n.º 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória n.º 2.187-13/2001.**
3. Reformulada a tese relativa ao tema n.º 32 da repercussão geral, nos seguintes termos: **“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.”

4. Embargos de declaração acolhidos em parte, com efeito modificativo. (destaquei)

Conforme se observa do texto da ementa, a posição adotada pelo STF foi no sentido que normas que tratam de aspectos procedimentais podem ser reguladas por lei ordinária, o que levou a declaração de constitucionalidade do hoje revogado inciso II do art. 55 da Lei 8.212, assim redigido:

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:

(...)

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).

Resta claro que a questão da certificação como entidade de Assistência Social não foi abarcada pela inconstitucionalidade, entendendo a Corte Máxima, que tal questão seria de cunho procedimental não tratando de definir o modo de atuação das entidades.

Esse entendimento foi mantido no julgamento da ADI 4880, no qual não se afastou por inconstitucionalidade o art. 29 da Lei 12.101, por também se entender que era norma de índole procedimental. Confira-se a redação do dispositivo hoje revogado:

Art. 29. A entidade beneficente **certificada na forma do Capítulo II** fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações;(Redação dada pela Lei nº 13.151, de 2015)

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº123, de 14 de dezembro de 2006. (destaquei)

Com efeito, também o Capítulo II mencionado no art. 29 não foi declarado inconstitucional na sua totalidade, mas apenas nas questões que se referem às contrapartidas a serem exigidas das entidades, por se entender que tais exigências estariam na esfera de lei complementar.

Pode-se concluir que o STF, adotando precedentes exarados no bojo da apreciação da constitucionalidade do art. 55 da Lei n. 8.212, de 1991, reconheceu a constitucionalidade do caput e incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII do art. 29 da Lei nº 12.101/2009. Confira-se a fundamentação do Relator da ADI 4880:

Assim, o Tribunal acolheu, por maioria, os embargos para assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória 2.187-13/2001, fixando a seguinte tese relativa ao tema 32, da repercussão geral:

“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”.

2.2 – Da aplicação da jurisprudência do STF aos dispositivos impugnados

...

Nesse contexto, entendo que os incisos I e V do artigo 29 se amoldam ao inciso I do artigo 14 do CTN (“não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título”); e o inciso II do artigo 29 ajusta-se ao inciso II do artigo 14 do CTN (“aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais”). E, como consequências dedutivas do inciso III do artigo 14 do CTN (“manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”), tem-se os incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009. **Portanto, não vislumbro a alegada inconstitucionalidade formal do artigo 29 e incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII.** (destaquei)

Nessa toada, à luz da posição adotada pelo STF, conclui-se pela existência harmoniosa dos requisitos previsto no art. 14 do CTN e das formalidades previstas no art. 29 da Lei 12.101, de 2009.

Destarte, o não atendimento das condições descritas na lei complementar e também na lei ordinária afasta da contribuinte a sua condição de entidade imune às Contribuições Previdenciárias.

No caso concreto, tendo-se em conta ser incontroversa a falta de apresentação do CEBAS, deve-se desconsiderar a condição de imune do Contribuinte no período sob enfoque, tendo em conta o descumprimento do requisito procedimental contido na Lei 12.101/2009.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional para, no mérito, dar-lhe provimento.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes