



Processo nº 15504.723233/2013-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.447 – 2^a Seção de Julgamento / 2^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de 07 de novembro de 2023
Recorrente IRMANDADE DA SANTA CASA DE MISERICORDIA DE OURO PRETO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICIENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE CONDICIONADA. SÚMULA STJ 352

A imunidade conferida às entidades benéficas é condicionada ao cumprimento de requisitos legais.

Súmula STJ 352:

A obtenção ou a renovação do Certificado de Entidade Benéfica de Assistência Social (Cebas) não exime a entidade do cumprimento dos requisitos legais supervenientes

ENTIDADE BENEFICIENTE. IMUNIDADE. NÃO APLICAÇÃO DAS REGRAS PREVISTAS NA LEI 12.101, DE 2009.

O descumprimento de obrigações acessórias pela entidade configura o não atendimento do requisito previsto no inciso do artigo XI, 28 da MP 446/2008.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto (Conselheiro Suplente Convocado), Gleison Pimenta Sousa, Thiago Buschinelli Sorrentino (Conselheiro Suplente Convocado) e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra R. Acórdão proferido pela 7^a Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (fls. 204 e ss) que manteve o lançamento pelo Auto de Infração, referente ao cumprimento das obrigações tributárias relativas às contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre os valores das remunerações pagas parte patronal, segurados e destinadas a terceiros.

Segundo o Acórdão:

Trata-se o processo em epígrafe de Auto de Infração que constitui créditos tributários, na forma como se segue.

No Relatório Fiscal (fls. 27/44), é apresentada a situação de levantamento de contribuições sociais previdenciárias e para Outras Entidades e Fundos (“Terceiros”), em decorrência de – apesar de ser detentora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) para o período fiscalizado (01/2008 a 12/2009) – ter sido constatado que, na vigência da Medida Provisória (MP) n.º 446/2008, de 10/11/2008 a 11/02/2009, a entidade autuada deixou de cumprir requisito legal previsto no seu inciso XI do art. 28, a saber, “XI - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária”, enquadrando-se nas infrações sob o Código de Fundamento Legal - CFL 78 e 59, no período de 11/2008 e 12/2008, pelo que foram lavrados os respectivos Autos de Infração, compondo o processo identificado pelo n.º 15504.723235/2013-01.

Foram lavrados Autos de Infração de Obrigações Principais (AIOP) da parte patronal (Empresa e Terceiros), considerando-se automaticamente suspenso o direito à isenção relativo ao período correspondente.

Apuraram-se também contribuições relativas à parte dos segurados empregados e contribuintes individuais, constantes de folha de pagamento (com desconto da parte do segurado – verificado em folhas de pagamento, recibos de autônomos, Livros Diário e Razão) no período de 08/2008 e 10/2008; e de remunerações pagas a contribuintes individuais no período de 01/2008 a 12/2008 (sem o desconto da contribuição do segurado – verificado em recibos de pagamento e arquivos digitais apresentados).

A fiscalização menciona a legislação que obriga a empresa a arrecadar (descontar) e a recolher a contribuição do segurado a seu serviço (art. 4.º da lei n.º 10.666/2003 e art. 216, I, “a” do RPS – Decreto n.º 3.048/99).

A presente autuação envolve os seguintes créditos tributários:

Debcad n.º 37.395.824-2: Auto de Infração de Obrigações Principais (AIOP), com lançamento de contribuições sociais relativas à parte da empresa (patronal), e do SAT/RAT, incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais (autônomos), no montante de R\$ 326.557,15 (trezentos e vinte e seis mil e quinhentos e cinquenta e sete reais e quinze centavos), referente ao período de 11, 12 e 13/2008.

Debcad n.º 37.395.827-7: Auto de Infração de Obrigações Principais (AIOP), com lançamento de contribuições devidas aos chamados Terceiros (FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados, no montante de R\$ 57.750,17 (cinquenta e sete mil e setecentos e cinqüenta reais e dezessete centavos), referente ao período de 11, 12 e 13/2008.

Debcad n.º 37.395.825-0: Auto de Infração de Obrigações Principais (AIOP), com lançamento de contribuições sociais relativas à parte dos segurados (descontada), incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais (autônomos), no montante de R\$ 10.136,72 (dez mil e cento e trinta e seis reais e setenta e dois centavos), referente ao período de 08 e 10/2008

Debcad n.º 37.395.826-9: Auto de Infração de Obrigações Principais (AIOP), com lançamento de contribuições sociais relativas à parte dos segurados (não descontada), incidentes sobre as remunerações pagas a segurados contribuintes individuais (autônomos), no montante de R\$ 275.961,51 (duzentos e setenta e cinco mil e

novecentos e sessenta e um reais e cinquenta e um centavos), referente ao período de 01 a 12/2008

A fiscalização fez considerações sobre as multas cabíveis, apresentando planilha comparativa (fl. 119) entre as penalidades legalmente previstas antes e após a edição da Medida Provisória (MP) nº 449/2008 (DOU de 04/12/2008), convertida na lei nº 11.941/2009, tendo em vista o art. 106, II, “c” do Código Tributário Nacional (CTN). Em síntese, como resultado dessa comparação, foi aplicada a multa de ofício de 75%, disposta na lei superveniente (por remissão ao art. 44 da lei nº 9.430/96), nas competências 01 a 10/2008, posto serem mais benéficas que as previstas anteriormente; e foi aplicada a multa vigente à época dos fatos geradores na competência 11/2008 (multa de mora de 24% do art. 35, II da Lei nº 8.212/91 nos AIOP e multa por omissão em GFIP no Auto de Infração de Obrigações Acessórias - AIOA). Foi ainda aplicada, propriamente, a multa de ofício de 75%, válida para as competências 12/2008 e posteriores.

Para os AIOP, as bases de cálculo, as rubricas, as alíquotas aplicadas e o valor apurado das contribuições sociais estão demonstradas, por estabelecimento, nos relatórios Discriminativo do Débito (DD) e Relatório de Lançamentos (RL), anexos.

Os percentuais de juros e das multas aplicadas sobre o presente crédito e a legislação correspondente estão discriminados no relatório Fundamentos Legais do Débito (FLD). Também constam no Relatório Fiscal os fundamentos legais das contribuições exigidas e das penalidades por descumprimento de obrigações acessórias.

Informa a Fiscalização que serviram de base para apuração e lançamento das contribuições constantes neste AI: Estatuto Social e alterações, atas, folhas de pagamento, recibos de pagamento, livros Diários e Razão, anexados por amostragem, dentre outros.

Cita, ainda os demais relatórios integrantes do Auto de Infração e outros documentos de crédito (Autos-de-Infração) lavrados durante a ação fiscal.

A autuada foi cientificada do lançamento em 13/04/2013 e apresentou IMPUGNAÇÃO no prazo legal, aduzindo, em síntese, o que se segue.

Da condição da impugnante – entidade beneficiante de assistência social – imunidade às contribuições sociais

- que a fiscalização desconsiderou o fato de a impugnante ser detentora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), e que este tem caráter declaratório, com eficácia ex tunc, assegurando o status de entidade imune. Cita extensa jurisprudência e doutrina

- que é imune às contribuições sociais, nos termos do art. 195 e § 7º da Constituição Federal, dispositivo que não pode ter seu alcance restringido por legislação infraconstitucional, como por exemplo, a que regula o descumprimento de obrigações acessórias previstas nos artigos 30 e 32 da Lei nº 8.212/91.

- que a desconsideração da imunidade se apresenta, assim, ilegal (ilícita), pedindo a insubsistência dos Autos de Infração lavrados.

- requer juntada de prova documental e pericial.

Junta a impugnante vários documentos, destacando-se: procuração, atas e estatutos sociais, cópia de Certificação emitida pelo CNAS e Ministério da Saúde, dentre outros.

É a síntese dos autos

O R. Acórdão foi proferido com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

QUOTA PATRONAL. ENTIDADES TERCEIRAS. IMUNIDADE. ENTIDADE ISENTE. MEDIDA PROVISÓRIA (MP) N.º 446/2008. OBRIGAÇÕES

ACESSÓRIAS. REQUISITOS. DESCUMPRIMENTO. ISENÇÃO. SUSPENSÃO. LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO.

Na vigência da MP n.º 446/2008 (10/11/2008 a 11/02/2009) o regular cumprimento das obrigações tributárias acessórias constitui requisito legal para o exercício do direito à isenção das contribuições sociais. A constatação de seu descumprimento enseja, nos termos da legislação, a suspensão desse direito e o lançamento dos Autos de Infração (quota patronal e de Terceiros) relativos aos períodos correspondentes.

PARTE DOS SEGURADOS. APURAÇÃO. FOLHAS DE PAGAMENTO. RECIBOS E ARQUIVOS DIGITAIS. ENTIDADE ISENTA OU NÃO. RECOLHIMENTO. RESPONSABILIDADE.

A remuneração paga a segurado a serviço da empresa, verificada em folhas de pagamento, recibos e arquivos digitais, constitui fato gerador das contribuições correspondentes à quota dos segurados, cujo recolhimento é de responsabilidade de qualquer empresa, como fonte pagadora, esteja ou não em gozo de imunidade ou isenção da quota patronal.

ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a legalidade ou constitucionalidade das normas com plena vigência.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. ASPECTO MATERIAL. LANÇAMENTO INCONTROVERSO.

Consolida-se administrativamente a matéria não impugnada, assim entendida aquela que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante, notadamente quanto ao seu aspecto material, vale dizer, o montante da remuneração paga aos segurados

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de 1^a Instância, aos 13/05/2014 (fls. 224), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 30/05/2014 (fls.227 e ss), insurgindo-se, contra o R Acórdão, afirmando que:

1 – inexiste dispositivo legal que restrinja a imunidade, restando ilícita a sua desconsideração;

2 – é portador do CEBAS;

3 – houve *bis in idem* com a suspensão do direito à imunidade somado à imposição de penalidade;

Pede o cancelamento das autuações.

Esse, em síntese, o relatório.

Voto

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly Relatora.

Sendo tempestivo e atendidos os pressupostos legais, conheço do recurso do contribuinte e passo ao seu exame.

Preliminarmente

Antes de examinar o mérito, cumpre observar entendimento desta relatora, no sentido de que o §7º, do art. 195, da CF/88, constitui norma constitucional que proíbe a tributação, para o custeio da seguridade social, das entidades benéficas, e portanto regramento de imunidade e não isenção.

Examinando a temática, Leandro Paulsen assinala que (PAULSEN, Leandro, Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência – 18. ed. – São Paulo : Saraiva, 2017): *A imunidade condiciona o exercício da tributação, enquanto a simples isenção é benefício fiscal concedido pelo legislador e que pode ser revogado. A imunidade ora em questão não está à disposição do legislador, que não pode afastá-la. Na ADIn 2.028-DF, em 1999, foi expressamente reconhecido tratar-se de imunidade, posição confirmada no RE 636941, em 2014.*

Extrai-se da obra do autor citado:

– “9. A isenção prevista na Constituição Federal (art. 195, § 7º) tem o conteúdo de regra de supressão de competência tributária, encerrando verdadeira imunidade. As imunidades têm o teor de cláusulas pétreas, expressões de direitos fundamentais, na forma do art. 60, § 4º, da CF/88, tornando controversa a possibilidade de sua regulamentação através do poder constituinte derivado e/ou ainda mais, pelo legislador ordinário. 10. A expressão ‘isenção’ equivocadamente utilizada pelo legislador constituinte decorre de circunstância histórica. O primeiro diploma legislativo a tratar da matéria foi a Lei n. 3.577/59, que isentou a taxa de contribuição de previdência dos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões às entidades de fins filantrópicos reconhecidas de utilidade pública, cujos membros de sua diretoria não percebessem remuneração. Destarte, como a imunidade às contribuições sociais somente foi inserida pelo § 7º, do art. 195, CF/88, a transposição acrítica do seu conteúdo, com o viés do legislador ordinário de isenção, gerou a controvérsia, hodiernamente superada pela jurisprudência da Suprema Corte no sentido de se tratar de imunidade” (STF, Pleno, RE 636941, Rel. Min. Luiz Fux, fev. 2014).

– “Conquanto o legislador constitucional mencione a palavra ‘isenças’, há imunidade à contribuição para a seguridade social por parte das entidades benéficas de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, consoante dispõe o art. 195, III, § 7º” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 204).

(...)

Requisitos estabelecidos em lei. Papéis da lei ordinária e da lei complementar. No sentido de conciliar a exigência de lei complementar para a regulamentação de limitações ao poder de tributar, constante do art. 146, II, da CF, com a referência simplesmente aos requisitos de lei no art. 195, § 7º, da CF e tendo em conta a posição do STF no sentido de que, quando a Constituição refere lei, cuida-se de lei ordinária, pois a lei complementar é sempre requerida expressamente, decidiu, o STF, em junho de 2005, no AgRg RE 428.815-0, de modo inequívoco, que as condições materiais para o gozo da imunidade são matéria reservada à lei complementar, mas que os requisitos formais para a constituição e funcionamento das entidades, como a necessidade de obtenção e renovação dos certificados de entidade de fins filantrópicos, são matéria que pode ser tratada por lei ordinária. Na medida cautelar da ADI 2.028/DF, tal posição já havia sido invocada, refletindo entendimento iniciado pelo Ministro Soares Munõz em 1981, relativamente à imunidade a impostos, à luz da Constituição de 1967 com a redação da EC n. 1/69. Em março de 2017, foi julgado o mérito da ADI 2028, consolidando esse entendimento

(...)

– “24. A pessoa jurídica para fazer jus à imunidade do § 7º, do art. 195, CF/88, com relação às contribuições sociais, deve atender aos requisitos previstos nos artigos 9º e 14, do CTN, bem como no art. 55, da Lei n. 8.212/91, alterada pelas Lei n. 9.732/98 e

Lei n. 12.101/2009, nos pontos onde não tiveram sua vigência suspensa liminarmente pelo STF nos autos da ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000” (STF, Pleno, RE 636941, Rel. Min. Luiz Fux, fev. 2014).

Tem-se assim que o §7º, do art. 195, da CF/88 dispõe sobre imunidade condicionada.

Partindo desta premissa, a lide tratada nos presentes autos versa sobre a constatação pela fiscalização do descumprimento dos requisitos exigidos para o gozo da imunidade, insertos na Lei 12.101/2009, e a decorrente autuação de contribuições previdenciárias e destinadas a terceiros, considerando-se suspenso o direito à imunidade no mesmo período, de acordo com a Lei nº 12.101, de 2009.

Vejamos as questões afetas a inconstitucionalidades declaradas pelo STF, relativas à temática da imunidade a entidades filantrópicas.

Ao julgar o RE 566622/RS em 23/02/2017, o Ministro Marco Aurélio (relator) aditou seu voto, resumindo a lide no recurso extraordinário:

(...) o Tribunal local aplicou ao caso a redação original do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991. Com base nele, fez ver que o recorrente não apresentou Certificado de Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social. Salientou a ausência de elementos probatórios a atestarem o preenchimento de todos os pressupostos legais.

Em voto, declarei a inconstitucionalidade de todo o artigo 55 do aludido diploma, concluindo pela incidência do artigo 14 do Código Tributário Nacional, cujos requisitos foram observados pela recorrente, conforme veiculado na sentença: (...)

O ministro Teori Zavascki entendeu constitucional o artigo 55, inciso II, da Lei nº 8.212/1991, afirmando que se limita a reger aspecto procedural necessário ao atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade. Assentou ser exigível, por exemplo, o Certificado de Registro de Entidade de Fins Filantrópicos. Daí porque desproveu o extraordinário.

A conclusão distinta alcançada por Sua Excelência no tocante a este extraordinário não decorre de questão de fato, mas, sim, de divergência quanto ao tema de fundo.

Ante o quadro, adito o voto para, esclarecido quanto ao alcance da divergência verificada, manter a conclusão no sentido do provimento do extraordinário, assegurando o direito à imunidade de que trata o artigo 195, § 7º, da Carta Federal e, consequentemente, desconstituir o crédito tributário inscrito na Certidão de Dívida Ativa nº 32.725.284-7, com a extinção da respectiva execução fiscal

Ao julgar os Embargos de Declaração no RE 566.622/RS, a redatora do Acórdão, Ministra Rosa Weber, explicitou a contradição:

E a contradição entre as teses não se limita ao campo teórico, mas antes se traduz em incerteza que se espalha para o campo normativo. É que, a prevalecer a tese consignada no voto condutor do julgamento do RE 566.622, deve ser reconhecida a declaração incidental da inconstitucionalidade de todo o art. 55 da Lei nº 8.212/1991, inclusive em sua redação originária, cabendo ao art. 14 do CTN a regência da espécie.

A prevalecer, a seu turno, o voto condutor das ADIs, do Ministro Teori Zavascki, deve ser reconhecida a declaração de inconstitucionalidade apenas do inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, acrescidos pela Lei nº 9.732/1998, permanecendo constitucionalmente lícito o restante do dispositivo, em particular o seu inciso II, que, objeto das ADIs 2228 e 2621, teve a pecha de inconstitucional expressamente afastada, conforme o julgamento das ADIs, tanto em relação à sua redação originária quanto em relação às redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001.

Há que ora definir, pelo menos, qual é a norma incidente à espécie, à luz do enquadramento constitucional: se o art. 14 do CTN ou o art. 55 da Lei nº 8.212/1991 (à exceção do seu inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º, acrescidos pela Lei nº 9.732/1998, declarados inconstitucionais nas ações objetivas). Num caso, o CEBAS (Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social) foi declarado constitucional e no outro foi declarado inconstitucional.

Outro aspecto a ser enfrentado é o fato de que, tal como redigida, a tese de repercussão geral aprovada nos autos do RE 566.622 sugere a inexistência de qualquer espaço normativo que pudesse ser integrado por legislação ordinária, o que, na minha leitura, não é o que deflui do cômputo dos votos proferidos.

Dante da contradição, a Ministra Rosa Weber, adotou o voto condutor das ADIs, do Ministro Teori Zavascki, para assentar com base nele a nova formulação à tese de repercussão geral:

Neste ponto, tendo em vista a ambiguidade da sua redação, sugiro nova formulação que melhor espelhe, com a devida vénia, o quanto decidido por este Colegiado, com base no voto condutor do saudoso Ministro Teori Zavascki:

“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.”

Tal formulação vai ao encontro de recente decisão unânime deste Colegiado ao julgamento da ADI 1802/DF (...)

Conclusão

I. Embargos de declaração nas ADIs acolhidos em parte, sem efeito modificativo, para:

(i) sanando erro material, excluir das ementas das ADIs 2028 e 2036 a expressão “ao inaugurar a divergência”, tendo em vista que o julgamento dessas duas ações se deu por unanimidade; e (ii) prestar esclarecimentos, nos termos da fundamentação.

II. Embargos de declaração no RE 566.622 acolhidos em parte 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 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001; e

(ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao tema nº 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.”

É como voto.

Neste sentido, ao reformular a tese relativa ao tema nº 32 de repercussão geral com base no voto condutor das ADIs, a Ministra Rosa Weber acolheu a tese do Ministro Teori Zavascki nas ADIs, no sentido de haver inconstitucionalidade formal apenas do inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, acrescidos pela Lei nº 9.732, de 1998, permanecendo constitucional, o restante do dispositivo.

A Procuradoria da Fazenda Nacional ao analisar o julgamento conjunto do Recurso Extraordinário nº 566.622/RS (tema nº 32 de repercussão geral) e das ADIs nº 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621 com o escopo de identificação do conteúdo e dos limites de aplicação da

tese jurídica de repercussão geral acolhida pelo STF, emitiu a Nota SEI nº17/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, parcialmente reproduzida abaixo:

62. Aplicando-se os fundamentos determinantes extraídos desses julgados, chega-se às seguintes conclusões:

- a) Enquadram-se nessa categoria de matéria meramente procedural passível de previsão em lei ordinária, segundo o STF: (a.1) o reconhecimento da entidade como sendo de utilidade pública pelos entes (art. 55, I, da Lei nº 8.212, de 1991); (a.2) o estabelecimento de procedimentos pelo órgão competente (CNAS) para a concessão de registro e para a certificação[20] - Cebas (art. 55, II, da Lei 8.212, de 1991, na sua redação original e em suas sucessivas reedições c/c o art. 18, III e IV da Lei 8.742, de 1993, na redação original e na redação dada pelo art. 5º da Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001; (a.3) a escolha técnico-política sobre o órgão que deve fiscalizar o cumprimento da lei tributária referente à imunidade; (a.4) a exigência de inscrição da entidade em órgão competente (art. 9º, §3º, da Lei nº 8.742, de 1993, na redação original e na redação dada pelo art. 5º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001); (a.5) a determinação de não percepção de remuneração e de vantagens ou benefícios pelos administradores, sócios, instituidores ou benfeiteiros da entidade (art. 55, IV, da Lei nº 8.212, de 1991); e (a.6) a exigência de aplicação integral de eventual resultado operacional na promoção dos objetivos institucionais da entidade (art. 55, V, da Lei nº 8.212, de 1991)[21];
- b) A delimitação do campo semântico “do modo beneficente de assistência social”, sujeita-se à regra de reserva de lei complementar, consoante o disposto no art. 146, II, da Carta Política;
- c) A exigência de gratuidade total ou parcial na prestação dos serviços sociais é um elemento caracterizador do modo beneficente de atuação, de modo que atrai a regência de lei complementar. Citam-se, a título de exemplo, a concessão de bolsas de estudo e a oferta de leitos para o SUS;
- d) Consequentemente, todas as outras previsões de contrapartidas a serem observadas pelas entidades também demandam a edição de lei complementar, em atenção à norma do art. 146, II, da CF; e
- e) Por derradeiro, os arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732, de 1998[22], também foram declarados formalmente nulos pela Corte, demonstrando que (e.1) a estipulação de um marco temporal para as condicionantes exigidas para a fruição da imunidade e (e.2) o cancelamento da imunidade aos que descumprirem os requisitos restringem a extensão da imunidade e requerem regulamentação por lei complementar. (...)

(...) [20] No julgamento do RE 428815 AgR, 1^a Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 24/6/05, compreendeu-se que a exigência de certificação instituída no art. 55, II, da Lei nº 12.101, de 2009, configura mero reconhecimento, pelo Poder Público, do preenchimento das condições de constituição e funcionamento, que devem ser atendidas para que a entidade receba o benefício constitucional.

[21] Observa-se que o disposto nos incisos IV e V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, reproduzem o conteúdo dos incisos I e II do art. 14 do CTN, cuja aplicação à espécie foi de certa forma sinalizada pela Corte.

[22] Altera dispositivos das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e dá outras providências.

(...)

1.23. Imunidades

h) Imunidade das entidades benfeicentes de assistência social de que trata o art. 195, §7º, da CF. Constitucionalidade formal da Lei nº 8.212, de 1991.

Resumo: O STF, no julgamento do tema 32 de repercussão geral, firmou a tese de que “A lei complementar é forma somente exigível para a definição do modo beneficiante 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 observadas por elas”. Em razão disso, há espaço de conformação para o legislador ordinário disciplinar os aspectos procedimentais, consistentes na certificação, fiscalização e no controle administrativo, das entidades benéficas de assistência social.

Observação 1. A tese firmada no tema 32 encontra-se em conformidade com o que restou decidido pela Corte nas ADIs nº 2.028, nº 2.036, nº 2.228 e nº 2.621, convertidas em ADPFs ao longo do julgamento, de modo que todos os incisos do art. 55, da Lei nº 8.212, de 1991, com exceção do inciso III, foram considerados formalmente constitucionais pelo STF.

Observação 2. A validade da Lei nº 12.101, de 2009, não foi apreciada em nenhum desses julgamentos. Decerto, esse diploma será avaliado no julgamento das ADIs nº 4480 e nº 4891. A primeira ação já foi julgada. No entanto, como o pedido de modulação temporal prospectiva do julgado, postulado nos embargos de declaração opostos pela União contra o seu mérito, ainda não foi examinado, é incabível por ora autorizar a dispensa de impugnação judicial no trato da matéria, assunto que será melhor explorado em parecer próprio. Os demais preceptivos dessa lei serão examinados pelo STF na ADI nº 4891.

Precedentes: RE nº 566.622/RS (tema 32 de repercussão geral) e as ADIs nº 2.028, nº 2.036, nº 2.228 e nº 2.621, convertidas em ADPFs ao longo do julgamento

A Nota SEI nº 17/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME foi aprovada pela Procuradora-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial e encaminhada à Secretaria da Receita Federal do Brasil

O site do CARF (internet) traz as matérias julgadas em sede de repercussão geral e as respectivas Notas Explicativas da PGFN. Dentre elas, há referência expressa à Nota SEI nº 17/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME.

Para uma melhor compreensão da tese adotada pelo Supremo Tribunal Federal, considera-se o decidido na ADI nº 4480 em que postulou-se a inconstitucionalidade dos arts. 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, de 2009, com a nova redação dada pela Lei 12.868, de 2013. Nesta ação, foi reconhecida apenas a inconstitucionalidade formal dos arts. 13, III, § 1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput; 29, VI, e do art. 31 da Lei 12.101, de 2009, com a redação dada pela Lei 12.868, de 2013, e a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101, de 2009.

Neste ponto, cumpre consignar que a inconstitucionalidade material declarada pelo STF relativamente ao §1º, do art. 32, da Lei 12.101/2009 não traz reflexos para casos como o dos presentes autos, na medida em que uma vez verificado o descumprimento dos requisitos do art. 29, compete à Receita Federal lavrar o auto de infração e relatar os fatos (até pelo fato de que para a autoridade fiscal não é conferida opção de lavrar ou não o auto de infração quando verificar a ocorrência de fato gerador de tributo e infração tributária, consoante parágrafo único do art. 142 do CTN). Assim, em que pese a Corte Suprema tenha declarado a inconstitucionalidade material do §1º do art. 32 da Lei nº 12.101/2009, o efeito prático de dessa declaração alcança situação diversa da verificada no caso dos presentes autos, em que não fora lavrado auto de infração com constituição do crédito tributário, caso em que o direito à imunidade não pode ser automaticamente suspenso. Note-se que a declaração de inconstitucionalidade material do § 1º do art. 32 da Lei nº 12.101/2009 (ADI nº 4480), não atingiu o *caput* do art. 32 da Lei nº 12.101/2009, que autoriza a fiscalização a autuar e imputar a

suspensão da imunidade pelo relato dos fatos que demonstram o não atendimento dos requisitos para gozo da imunidade e efetuar o lançamento das contribuições. Neste sentido, a fundamentação do Acórdão 2201-009.795, de 08/11/2022, do Acórdão 2401-009.640, de 14/07/2021, e do Acórdão 2402-010.448, de 04/10/2021.

Como bem fundamentado no R. Acórdão 2201-009.795:

Com a entrada em vigor da Lei nº 12.101/2009 houve mudança significativa no processo de verificação dos requisitos necessários para gozo da imunidade constitucional, extinguindo-se a necessidade de um ato declaratório de reconhecimento da imunidade e, de igual modo, de um processo administrativo prévio de cancelamento da isenção. Neste sentido, nos casos em que for verificado o descumprimento dos requisitos para o gozo da isenção, é possível o lançamento de ofício por parte da Receita Federal (autoridade competente para a cobrança de tributos). Sobre o tema, destaca-se o conteúdo do art. 26, §3º, da Lei nº 12.101/2009:

(...)

Saliente-se que o §1º do mencionado artigo foi declarado inconstitucional pelo STF (sem modulação de efeitos) quando do julgamento da ADI 4480, cuja decisão transitou em julgado em 24/04/2021. A decisão final plenária do STF foi no seguinte sentido:

(...)

Importante transcrever trechos do voto proferido pelo Exmo. Relator Ministro Gilmar Mendes (Relator da ADI 4480) na ocasião a fim de esclarecer que o dispositivo julgado inconstitucional foi o §1º do art. 32 e não a norma prevista no caput:

Cumpre registrar que, no meu entender, o caput do artigo 32 não padece de inconstitucionalidade formal, tendo em vista que apenas prevê penalidade a descumprimento dos requisitos do art. 29, incisos e parágrafos, considerados constitucionais por estabelecerem condições previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional. Eis a redação do caput do artigo 32:

(...)

Por fim, entendo que merece prosperar o argumento de inconstitucionalidade material do § 1º do artigo 32 da Lei 12.101/2009, in verbis:

(...)

O referido dispositivo, a meu ver, encontra-se em clara afronta ao inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, uma vez que determina a “suspensão automática” do direito à isenção, sem a garantia do contraditório e da ampla defesa, conforme assegurado no citado dispositivo constitucional.

Nesses termos, entendo estar eivado de inconstitucionalidade material o art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.

Contudo, entendo que mencionada decisão do STF não traz reflexos no presente caso. Isto porque, ao contrário do que alega a RECORRENTE, em nenhum momento a autoridade fiscal ignorou (ou negou vigência) ao conteúdo do §2º do art. 32 da Lei nº 12.101/2009. Tal dispositivo foi integralmente citado no Relatório Fiscal à fl. 76.

Conforme já observado, uma vez verificado o descumprimento dos requisitos do art. 29, compete à Receita Federal lavrar o auto de infração e relatar os fatos. Neste ponto, salienta-se que o caput do art. 32 da Lei nº 12.101/2009, anteriormente transscrito (cuja constitucionalidade foi reconhecida pelo STF), determina expressamente que em caso de descumprimento dos requisitos elencados, caberá à fiscalização da Secretaria da Receita Federal lavrar o auto de infração. Portanto, há competência para o citado órgão efetuar o lançamento.

Ou seja, por força do caput do art. 32, §2º, a fiscalização, ao constatar o descumprimento de requisitos pela RECORRENTE, lavrou o auto de infração relativo

ao período correspondente obedecendo ao rito do Decreto nº 70.235/72. Desta forma, foi assegurado à RECORRENTE a ampla defesa e contraditório. Por tal razão sua defesa foi objeto de apreciação pela DRJ e está sendo julgada por este CARF.

Deixar de lavrar o auto de infração não é uma opção da autoridade fiscal, que deve efetuar o lançamento quando verificar a ocorrência do fato gerador, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do CTN:

(...)

Nestes termos, em que pese a declaração de inconstitucionalidade material do §1º do art. 32 da Lei nº 12.101/2009, talvez o efeito prático de tal declaração seja apenas observado no caso de não ser lavrado auto de infração com constituição do crédito tributário. Nestas hipóteses, o STF entendeu que o direito à imunidade não pode ser automaticamente suspenso, devendo ser observado o contraditório e a ampla defesa quanto ao direito à imunidade. Por outro lado, no caso de lançamento do crédito tributário, o direito ao contraditório e à ampla defesa são assegurados pois resta observado o rito do processo administrativo fiscal (Decreto-Lei nº 70.235/72), com todos os recursos inerentes a tal procedimento.

Portanto, não merece prosperar o inconformismo da RECORRENTE

Seguindo, o Ministro Relator Gilmar Mendes, cujo voto na ADI nº 4480 foi acolhido pela maioria, assinalou que:

(...) por ocasião do julgamento dos embargos de declaração opostos contra o mérito do citado paradigma, RE-RG 566.622, que objetivou sanar divergências entre a tese fixada nesse julgado, segundo a qual “Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar”, e o assentado nos julgamentos realizados em sede de controle concentrado (ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228) a respeito do tema, cujo trecho abaixo transscrito consta em todas as ementas:

“Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é forma somente 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 observadas por elas”.

Em síntese, a contradição apontada limitava-se a definir se toda a forma de regulamentação a respeito de imunidades tributárias deve estar prevista em lei complementar, ou se aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo podem ser regulados por lei ordinária.

Com efeito, o entendimento firmado a partir desse julgamento é de que aspectos procedimentais relativos à comprovação do cumprimento dos requisitos exigidos pelo art. 14 do Código Tributário Nacional podem ser tratados por meio de lei ordinária.

Desse modo, a lei complementar é forma somente 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 observadas por elas.

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”.

Partindo do julgamento das ADI 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228 e RE 566.622, o Ministro Gilmar Mendes analisou os dispositivos questionados da Lei nº 12.101/2009:

Quanto ao art. 29 e seus incisos e ao art. 30, reitero que só deverão ser considerados inconstitucionais na hipótese de estabelecerem condições inovadoras, não previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional, ou que dela não puderem ser identificadas como consequências lógicas. Eis o teor dos referidos dispositivos: (...)

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.

A mesma conclusão não pode ser dada ao inciso VI do art. 29 supratranscrito, uma vez que estabelece prazo de obrigação acessória tributária, em discordância com o disposto no CTN. Deveria, portanto, estar previsto em lei complementar, (...)

Ressalta-se que os incisos os incisos IV e V e que os parágrafos §§ 2º e 6º todos do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, guardam razoável correspondência para com incisos do art. 29 da Lei n.º 12.101/2009.

Assim é que o voto condutor proferido na ADI n.º 4480 corrobora o entendimento de que, por força da tese jurídica relativa ao tema 32 de repercussão geral, o art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, deve ser compreendido à luz do critério adotado pelo Ministro Teori Zavascki nas ADI 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, na medida em que, no julgamento conjunto dos embargos de declaração no RE 566.622 e nas ADI, o STF adotou critério para reformular a tese relativa ao tema n.º 32, sem análise casuística dos incisos e parágrafos do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, apenas declarando expressamente constitucional o inciso II e inconstitucional o inciso III e os parágrafos 3º, 4º e 5º, restando, por conseguinte, os demais incisos e parágrafos formalmente constitucionais.

Além disso, observa-se que o Recurso Extraordinário n.º 566.622/RS (tema n.º 32 de repercussão geral), e as ADI n.º 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621 não atingem diretamente a Lei n.º 12.101/2009, como bem destaca a Nota SEI n.º 17/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME:

37. O voto-condutor do acórdão de mérito[15], proferido pelo Ministro Teori e acolhido por unanimidade, apreciou em conjunto as cinco ações judiciais[16] tratadas nesta manifestação. De início, o julgador trouxe uma questão preliminar de suma importância no sentido de excluir a apreciação da legitimidade da Lei n.º 12.101, de 2009, do complexo normativo objeto das ADIs, convertidas em ADPFs durante o julgamento.

38. O Ministro pontuou que a Lei n.º 12.101, de 2009, responsável pela modificação substancial do sistema de assistência social e dos procedimentos de certificação das entidades benéficas dele participantes, seria examinada nas ADIs n.º 4.480 e n.º 4.891, que a impugnaram especificamente.

(...)

68. Finalmente, cumpre rememorar que o conteúdo integral da Lei n.º 12.101, de 2009, foi impugnado nas ADIs n.º 4480 e n.º 4891, sendo certo que já houve o julgamento da primeira ação. Por conta disso, esta CRJ irá analisar os efeitos imediatos da referida decisão, bem como fornecer orientações iniciais à carreira quanto à estratégia defensiva judicial em outra manifestação. No entanto, registra-se, desde logo, a impossibilidade de adotar por ora as razões de decidir do tema 32 e da ADI n.º 4480 escapara autorizar a dispensa de impugnação judicial no trato da matéria, seja em relação aos dispositivos da Lei n.º 12.101, de 2009, já declarados inconstitucionais pelo STF na ADI n.º 4480, seja em relação aos que ainda serão analisados pela Corte na ADI n.º 4891, devido à

pendência de apreciação do pedido de modulação temporal prospectiva dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade, formulado pela União nos embargos de declaração opostos contra o mérito da ADI nº 4480, tópico que, também, será melhor explicado no parecer específico sobre o assunto.

[15] O voto foi proferido pelo Ministro Teori Zavascki.

[16] RE nº 566/622 e as Adis 2.028, nº 2.036, nº 2.228 e nº 2.621, convertidas em ADPFs.

Ademais, a imunidade conferida às entidades benéficas é condicionada ao cumprimento de requisitos legais. O CTN, na qualidade de Lei Complementar estabeleceu quesitos no art. 14, posteriormente refletidos em legislação ordinária, a ensejar o usufruto da imunidade tributária em relação a tributos.

Ressalta-se, neste sentido, a Súmula STJ 352:

A obtenção ou a renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas) não exime a entidade do cumprimento dos requisitos legais supervenientes

Com base no exposto acima, resta afastada relativa à impossibilidade de restrição à imunidade constitucional.

Doutro lado, cumpre ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, sendo vedado ainda ao órgão julgador administrativo negar a vigência a normas jurídicas por motivo de alegada ilegalidade de lei, salvo nos casos previstos no art. 103-A da CF/88 e no art. 62 do Regimento Interno do CARF ,consoante Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

A análise das matérias de defesa partirá do entendimento narrado a respeito do Tema 32 do STF.

Do Mérito

O Recorrente alega ser portador do CEBAS, e que houve *bis in idem* com a suspensão do direito à imunidade somado à imposição de penalidade.

Não houve *bis in idem* no lançamento.

O *bis in idem* tributário dá-se quando o mesmo ente tributante edita leis distintas que estabelecem exigências tributárias também distintas em razão do mesmo fato gerador. Em regra, a prática é permitida, salvo a previsão dos Art. 154, I e 195, §4º ambos da CF.

No caso dos presentes autos, o que ocorreu foi a suspensão da imunidade condicionada - o que não se traduz em lançamento tributário -, seguido do lançamento tributário em face das contribuições previdenciárias e a terceiros não recolhidas.

No mais, vejamos o Termo de Verificação Fiscal:

1.4- A entidade “Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de Ouro Preto” para o período fiscalizado (01/2008 a 12/2009), é detentora de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social no Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS - processo nº 71010.000920/2007-31, e, não recolhe e não declara contribuições sociais

devidas a Previdência Social - Parte Patronal, por entender que faz juz ao direito à isenção contribuições para a seguridade social.

(...)

1.6- Entretanto, constatamos com o advento da Medida Provisória nº 446, de 07/11/2008, publicada no DOU de 10/11/2008, vigente no período de 10/11/2008 a 11/02/2009, que entidade deixou de cumprir a exigência legal prevista no inciso XI do art. 28 da referida MP, abaixo transcrita:

“XI - cumpre as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária; e”

1.7- Deixou de cumprir obrigações acessórias, no período de 11/2008 e 12/2008, o que ensejou a lavratura dos Autos-de-Infração - AI, no curso da presente ação fiscal, em 11/04/2013, abaixo especificados, que compõem o processo que recebeu o Número de Identificação Comprot: 15504-723.235/2013-01

AI DEBCAD N.º	INFRAÇÃO COMETIDA	CFL
51.040.435-9	Art.32, inciso IV e § 9º, da Lei nº 8.212/91	78
51.040.436-7	Art. 30, inciso I, alínea “a” da Lei 8.212/91	59

1.8- Na verificação do cumprimento dos requisitos exigidos para fruição da isenção deverá ser observada a legislação vigente no momento do fato gerador, em conformidade com o caput do art. 144 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 - Código Tributário Nacional - CTN.

1.9- Por oportuno é importante verificar o que diz o art. 31 da Medida Provisória nº 446, de 07/11/2008, publicada no DOU de 10/11/2008, vigente no período de 10/11/2008 a 11/02/2009:

“Art. 31. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não-atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

§ 1º O lançamento terá como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

§ 2º O disposto neste artigo obedecerá ao rito processual do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972.”

1.10- Na vigência da MP nº 446/2008, conforme seu art. 31, acima transcrita, se a Fiscalização constatar que a entidade deixou de cumprir requisitos legais exigidos para o gozo da isenção, deverá lavrar o auto de infração de obrigações principais, relativo ao período correspondente, considerando-se automaticamente suspenso o direito à isenção no mesmo período, seguindo o rito previsto no Decreto nº 70.235/1972, em observância ao §1º do art. 144 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 - Código Tributário Nacional - CTN (aplicação imediata das normas procedimentais, ainda que relativas a fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência).

1.11- Desta forma, para o período de 11/2008 e 12/2008, tendo em vista que foram constatados pela Fiscalização que a entidade deixou de cumprir requisitos legais exigidos para o gozo da isenção, conforme previsto na vigência da Medida Provisória nº 446, de 07/11/2008, publicada no DOU de 10/11/2008, foram lançadas contribuições devidas - parte patronal, incluídas nos Autos de Infrações - AI DEBCAD Números: 37.395.824-2 -(Contribuição Previdenciária e 37.395.827-7 - Contribuição Para Terceiros), que compõe o presente processo.

Examinando a instrução, o Colegiado de Piso assinalou que:

Também não surte o efeito desejado pela impugnante a alegação de que a posse do CEBAS teria caráter declaratório e eficácia ex tunc, assegurando o status de entidade imune.

Explica-se.

No caso da presente autuação, a mera concessão dos CEBAS com base nos artigos 37 a 41 da MP n.º 446/2008 não implica a aquisição, ipso facto, da pretendida isenção/imunidade, para fatos geradores ocorridos na vigência da MP n.º 446/2008 (10/11/2008 a 11/02/2009).

Para tanto, a aferição do cumprimento dos requisitos para a concessão da isenção observará aquela norma legal, conforme o art. 144 do CTN, que dispõe:

(...)

Destaca o Relatório Fiscal que os créditos lançados decorreram do descumprimento de obrigações acessórias na vigência da MP n.º 446/2008, implicando a suspensão da isenção nos períodos correspondentes, isto é, em que tais obrigações deixaram de ser cumpridas.

De se ver o que dispõem as referidas leis, para os respectivos períodos:

MP n.º 446/2008

Art. 28. A entidade beneficiante certificada na forma do Capítulo II fará jus 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 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

(...)

XI- cumpre as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária; e

(...)

Art. 30. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da sua certificação pela autoridade competente, desde que atendidas as disposições da Seção I deste Capítulo.

Art. 31. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não-atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

Como se vê, o direito à isenção das contribuições previdenciárias e afins, portanto, está condicionado, para as entidades certificadas (detentoras do CEBAS), ao atendimento de vários outros requisitos legais, dentre os quais está o adequado cumprimento das obrigações acessórias determinadas pela legislação tributária.

Quer-se dizer que não é correta a alegação da impugnante quanto a ser subjetivamente imune (ou isenta) às contribuições sociais, de modo a não responder pelas obrigações tributárias ora impostas. Ora, os dispositivos constitucionais (art. 195 e § 7º) e legais (Lei n.º 8.212/91, MP n.º 446/2008 e lei n.º 12.101/2009 - conforme o período) estabelecem que para a entidade usufruir da isenção, DEVE observar o estrito cumprimento das obrigações acessórias impostas às empresas em geral, tais como preparar folhas de pagamento, contabilizar e declarar corretamente seus fatos geradores ao Fisco, etc. Não se pode conceber que as entidades benfeicentes tenham "carta branca" ou sejam inexigíveis quanto às obrigações tributárias. Ao contrário: por receberem a garantia da imunidade (atendidas as exigências legais), com mais razão devem cumprir a legislação, como contrapartida a essa significativa limitação ao poder tributante.

Observa-se, no Relatório Fiscal, a apuração fundamentada quanto ao descumprimento de obrigações acessórias por parte da entidade, no período em tela.

Destacam-se os Autos de Infração debcad n.º 51.040.435-9 e 51.040.436-7, CFL 78 e 59, respectivamente, os quais não foram expressamente contestados na presente lavratura, em que pese comporem outro processo, lavrado na mesma ação fiscal, identificado pelo n.º 15504.723235/2013-01.

No caso dos presentes autos, a materialidade da infração já é demonstrada, por exemplo, para o AI CFL 59, por ter a empresa deixado de arrecadar - mediante desconto das remunerações - as contribuições dos segurados empregados e/ou contribuintes

individuais a seu serviço. Tal obrigação legal decorre da Lei nº 8.212/91, art. 30, I, "a", e Lei nº 10.666/2003, art. 4º, "caput" e Regulamento da Previdência Social – RPS (Decreto nº 3.048/99), art. 216, I, "a". Os documentos que embasam a infração são os recibos de pagamento a pessoas físicas (fls. 142/146), que abrangem o período de vigência da MP nº 446/2008, em que se comprova a ausência de descontos obrigatórios, a cargo da autuada, relativos à parte dos segurados, estando consolidadas as respectivas remunerações de contribuintes individuais em planilha - Anexo I (fls. 78/90).

Nota-se que tal infração não foi sequer questionada pela impugnante, pelo que, no período de vigência da MP nº 446/2008, e de acordo com os dispositivos correspondentes supracitados, é cabível a suspensão do direito à isenção (ou imunidade) relativa à quota patronal, o que implica a correção da lavratura do presente AI, com o lançamento das contribuições devidas (parte patronal e de terceiros), cujas bases-de-cálculo foram todas obtidas a partir de documentação da própria entidade autuada, quais sejam, folhas de pagamento, recibos de pagamento e arquivos digitais, tudo sob os fundamentos legais mencionados no Relatório Fiscal e no anexo de Fundamentos Legais do Débito (FLD).

Compreendem os debcad nº 37.395.824-2 e 37.395.827-7.

Por outro lado, a constituição do crédito (obrigação principal) relativo à parte dos segurados empregados e contribuintes individuais, constantes de folha de pagamento, recibos de autônomos, Livros Diário e Razão, em 08 e 10/2008 (com desconto da remuneração) e de contribuintes individuais, conforme recibos de pagamento e arquivos digitais, no período de 01/2008 a 12/2008 (sem o desconto previsto na legislação), não diz respeito à quota patronal, a cargo da empresa, isto é, aquela que seria alcançada pelo direito à imunidade ou isenção.

Em verdade, tais contribuições – lavradas nos debcad nº 37.395.825-0 e 37.395.826-9 – devem ser descontadas e recolhidas por qualquer empresa, incluindo as entidades benéficas de assistência social, em gozo ou não da isenção legal.

Logo, constatando a fiscalização a ausência de recolhimentos das contribuições próprias dos segurados, cuja responsabilidade é da fonte pagadora (autuada), correta a lavratura do Auto de Infração correspondente, como se deu no caso em tela.

Em suma, devem ser julgadas improcedentes as alegações quanto à insubsistência dos AI lavrados.

Em relação às obrigações principais, vigia no período do lançamento a MP 446/08 que tratava da isenção de contribuições para a seguridade social:

Conforme consta do Relatório Fiscal, o lançamento foi motivado pelo fato de a empresa, no período do fiscalizado, ter descumprido o inciso XI do art. 28 da MP 446/2008.

O processo 15504.723235/2013-01, que dispunha sobre o descumprimento das obrigações acessórias foi julgado neste CARF, Acórdão 2803-003.585, proferido em 09/09/2014, conforme ementas abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2009

RECURSO INTEMPESTIVO. NÃO CONHECIMENTO.

O prazo para interposição de recurso é peremptório. A peça impugnatória apresentada após o prazo legal não deve ser conhecida.

Recurso Voluntário Não Conhecido

Desta forma, foi mantida a Decisão de 1^a Instância nos autos nº 15504.723235/2013-01, no sentido de julgar improcedente a impugnação e manter os lançamentos por descumprimento de obrigação acessória que resultou no presente lançamento.

Correta, portanto, a Decisão Recorrida.

Como bem assinalado: *Também não surte o efeito desejado pela impugnante a alegação de que a posse do CEBAS teria caráter declaratório e eficácia ex tunc, assegurando o status de entidade imune. (...) Quer-se dizer que não é correta a alegação da impugnante quanto a ser subjetivamente imune (ou isenta) às contribuições sociais, de modo a não responder pelas obrigações tributárias ora impostas. Ora, os dispositivos constitucionais (art. 195 e § 7º) e legais (Lei nº 8.212/91, MP nº 446/2008 e lei nº 12.101/2009 - conforme o período) estabelecem que para a entidade usufruir da isenção, DEVE observar o estrito cumprimento das obrigações acessórias impostas às empresas em geral, tais como preparar folhas de pagamento, contabilizar e declarar corretamente seus fatos geradores ao Fisco, etc. Não se pode conceber que as entidades benfeicentes tenham "carta branca" ou sejam inexigíveis quanto às obrigações tributárias. Ao contrário: por receberem a garantia da imunidade (atendidas as exigências legais), com mais razão devem cumprir a legislação, como contrapartida a essa significativa limitação ao poder tributante.*

Aliás, recentemente, esta turma de julgamento proferiu o Acórdão 2202-010.020, em 15/06/2023, em processo de relatoria da Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, que trouxe a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/01/2009, 01/12/2009 a 31/12/2010

ENTIDADE BENEFICENTE. ISENÇÃO. NÃO CONCESSÃO. NÃO APLICAÇÃO DAS REGRAS PREVISTAS NA LEI 12.101, DE 2009.

O descumprimento de obrigações acessórias pela entidade configura o não atendimento do requisito previsto no inciso IX do artigo 28 da MP 446/2008 e do inciso VII do artigo 29 da Lei 12.101/2009.

Assim, sob o lastro da fundamentação acima, restam mantidos os lançamentos.

CONCLUSÃO.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly