



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.001208/2008-45
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-010.388 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de abril de 2023
Recorrente MOVIMENTO DE EDUCAÇÃO PROMOCIONAL DO ESPÍRITO SANTO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2005

PAF. DECADÊNCIA. PROCEDÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.

O Superior Tribunal de Justiça diante do julgamento do Recurso Especial nº 973.733-SC, em 12/08/2009, afetado pela sistemática dos recursos repetitivos, consolidou entendimento que o termo inicial da contagem do prazo decadencial seguirá o disposto no art. 150, §4º do CTN, se houver pagamento antecipado do tributo e não houver dolo, fraude ou simulação; caso contrário, observará o teor do art. 173, I do CTN.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE Nº 8 DO STF. RECURSO PROCEDENTE.

Declarada pelo STF, sendo inclusive objeto de Súmula vinculante, a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que estabeleciam o prazo decenal para constituição e cobrança dos créditos relativos às contribuições sociais previdenciárias, a matéria passa a ser regida pelo Código Tributário Nacional, que determina o prazo de 5 (cinco) anos para a constituição e cobrança do crédito tributário. Portanto, estando o crédito fiscal atingido pela decadência, esse deve ser exonerado.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. IMUNIDADE/ISENÇÃO. ENTIDADE BENEFICENTE.

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 nº 2028, 2036, 2228, 2621e ADI 4410 que os requisitos formais podem ser exigidos por meio de Lei Ordinária, e as obrigações acessórias como são procedimentos formais e condições a serem observados pela contribuinte, já os requisitos materiais, devem ser exigidos por meio de Lei complementar.

No presente caso a contribuinte não apresentou documentação comprobatória da isenção alegada, referente ao período autuado, não comportando assim acolhimento da tese que possa beneficiar a contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o relator, que deu parcial provimento para reconhecer a decadência do período de 1 a 7 de 2003. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Flávia Lilian Selmer Dias.

(documento assinado digitalmente)

Joao Mauricio Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha – Relator

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Mauricio Dalri Timm do Valle, Joao Mauricio Vital (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por MOVIMENTO DE EDUCAÇÃO PROMOCIONAL DO ESPÍRITO SANTO, 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 01/01/2003 a 31/12/2005, decorrente dos fatos geradores identificados.

O Acórdão de impugnação não acolheu também a tese decadencial, argumentada pela contribuinte (e-fls. 1.076 e seguintes).

O relatório fiscal encontra-se nas e-fls. 621, e seguintes.

Em seu Recurso voluntário de e-fls. 1.110, e seguintes a contribuinte reitera suas argumentações de primeira instância, acrescentando resumidamente o seguinte:

- i) Decadência do direito de lançar parte do crédito fiscal;
- ii) O recorrente sempre esteve em conformidade com os dispositivos constitucionais (art. 62, §§ 3º e 11; art. 195, § 7º). O art. 37 da MP nº 446 e o Decreto nº 2.536, de 1998, o reconhecem como uma Entidade Beneficente de Assistência Social, possui todos os requisitos por longo período, da qual inclusive tinha durante longo período isenção das contribuições previdenciárias da cota patronal e da parte de terceiros.

- iii) A recorrente vem atendendo rigorosamente suas obrigações como entidade filantrópica que é, e prova disso é que sempre obteve suas certidões junto aos órgãos competentes sem qualquer problema.
- iv) A recorrente, como dito, é entidade sem fins econômicos, de DIREITO PRIVADO, reconhecida de utilidade pública municipal pela Lei 209/1968, de utilidade pública estadual pela lei nº 2619/71, de Utilidade Pública Federal pelo decreto nº 94083/1987, também reconhecida como Entidade Beneficente de Assistência social através de certificado expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social — CNAS, o qual é renovado a cada três anos, mas mesmo assim, foi surpreendida pela notificação acima mencionada, com o qual não concorda e por isso vem recorrer;
- v) A recorrente passou por décadas tendo o benefício da isenção, e jamais teve autuação, passando a ser autuada no período da fiscalização de forma a ser surpreendida, pois segundo essa preenche tanto os requisitos do art. 14, do CTN, quanto do art. 55 da Lei 8.212/91;

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 PREJUDICIAL DE MÉRITO

Alega a recorrente que houve decadência parcial dos meses 01 a 07 do ano de 2003.

A autuação se refere ao período de 01/01/2003 a 31/12/2005, e a intimação da contribuinte se deu em 13.08.2008 (e-fl. 615).

O relatório fiscal dá conta que houve recolhimento de contribuições em outras rubricas, e sendo assim, possível, portanto, o acolhimento da tese da contribuinte da decadência parcial em razão de antecipação de pagamento de outras rubricas, já que ao referido período teria sido atingido pelo instituto da decadência. Para as competências de 01 a 07 (inclusive) do ano calendário de 2003.

O recolhimento parcial das contribuições em outras rubricas também atrai a súmula CARF 99, assim transcrita:

Súmula CARF nº 99

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal - STF, conforme o Informativo STF nº 510 de 19 de junho de 2008, por entender que apenas lei complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária, nos termos do artigo 146, III, b, da Constituição Federal, negou provimento por unanimidade aos Recursos Extraordinários nºs 556664/RS, 559882/RS, 559.943 e 560626/RS, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, atribuindo-se, à decisão, eficácia ex nunc apenas em relação aos recolhimentos efetuados antes de 11.6.2008 e não impugnados até a mesma data, seja pela via judicial, seja pela administrativa.

Após, o STF aprovou o Enunciado da Súmula Vinculante nº 8, publicada em 20.06.2008, nestes termos:

Súmula Vinculante nº 8. São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário. Publicada no DOU de 20/6/2008, Seção 1, p.1.

É necessário observar ainda que as súmulas aprovadas pelo STF possuem efeitos vinculantes, conforme se depreende do art. 103A e parágrafos da Constituição Federal, que foram inseridos pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, **terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal**, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso (g.n.).”

Portanto, da leitura do dispositivo constitucional acima, conclui-se que a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Ademais, o art. 62, caput do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF do Ministério da Fazenda, Portaria MF nº 256 de 22.06.2009, veda o afastamento de aplicação ou inobservância de legislação sob fundamento de inconstitucionalidade.

Assim, em razão da declaração de inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 pelo STF, há que serem observadas as regras previstas no Código Tributário Nacional - CTN, e que nesse caso, tem-se aplicação do art. 173, inciso I, do CTN.

Como foram identificados pagamentos, ainda que parciais, pelo fisco, a regra a ser aplicada no presente caso seria a do art. 150, §4º, do CTN (e-fls. 621), conforme transcrição *in verbis*:

“7 — Ressaltamos que os valores relativos aos descontos procedidos das remunerações pagas aos segurados, através de folhas de pagamento mensais, e os valores do salário família e salário maternidade não foram lançados no sistema, tendo em vista que foram devidamente recolhidos/deduzidos e informados nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFTP, motivo pelo qual os valores constantes do “RDA — RELATÓRIO DE DOCUMENTOS APRESENTADOS”, em anexo, não foram apropriados para o efeito de dedução das Guias da Previdência Social — GPS recolhidas”.

Com isso, para a última competência exigida o prazo para o fisco cobrar as competências de 01 a 07 de 2003 do auto de infração finalizaria em 30.07.2008. Portanto, o processo está contaminado parcialmente pela prazo quinquenal decadencial, levando em consideração o atual entendimento da jurisprudência e da Lei.

Cumpramos ressaltar que a decadência parcial também foi acolhida já em sede de primeira instância no processo de n.º 15586.001207/2008-09, que julga as contribuições da cota patronal, analisado conjuntamente em mesma sessão de julgamento, nesse Tribunal.

Assim, acolho a decadência parcial do período citado (competências de 01 a 07 (inclusive) de 2003).

DA AUTUAÇÃO

A autuação se refere a lançamento fiscal de contribuições previdenciárias destinadas à terceiros (salário educação, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE), sobre remuneração de empregados e contribuintes individuais recolhidas, no período de 01/2003 a 12/2005, Contribuição GILRAT referente à remuneração de empregados sobre divergência de bases declaradas e descaracterização de entidades isentas e contribuição salário-educação.

A acusação fiscal pauta-se pela não apresentação dos requisitos da legislação em vigor, conforme relatório fiscal de e-fls. 621.

“1 — Este relatório é parte integrante do AUTO DE INFRAÇÃO “AI”, referente As contribuições arrecadadas pela Receita Federal do Brasil, devidas aos terceiros: SALÁRIO EDUCAÇÃO, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE.

2 — Os valores correspondentes As rubricas anteriormente citadas estão descritos no “Discriminativo Analítico do Débito — DAD”, em anexo.

3 — Constituem fatos geradores das contribuições lançadas, no período de 01/2003 a 12/2005, as remunerações pagas a segurados empregados relativas a folhas de pagamento mensais e abono.

4 — A empresa recolheu as contribuições previdenciárias como ENTIDADE FILANTRÓPICA “ISENTA”, ou seja, recolheu apenas o desconto procedido das remunerações pagas aos segurados empregados, através de folhas de pagamento, sem ter a “ISENÇÃO” prevista no art. 208, do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Dec. nº 3.048, de 06/05/99, motivo pelo qual estamos efetivando o lançamento do débito”.

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 da imunidade pretendida, segundo consta do relatório fiscal, em especial a "ISENÇÃO" prevista no art. 208, do Regulamento da Previdência Social — RPS, bem como diferenças recolhidas.

Ocorre que a recorrente discorreu longamente sobre ato declaratório da isenção pretendida, quando na verdade a autuação não diz respeito a esse item específico.

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. Cabe mencionar que referido dispositivo foi revogado pela também Lei ordinária 12.101/2009, que criou outras contrapartidas.

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*, RDTributário 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).

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 por 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”.

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 do STF 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 (aspectos materiais) a serem por elas observadas. Assim, esse relator entende que o STF ao determinar que a contrapartidas (aspectos materiais) sejam exigidas por meio de lei complementar o Supremo acabou por criar uma anomalia com a exigência dos incisos do artigo 55, da Lei ordinária 8.212/91, em sua redação original e também alterações, mantendo a exigência do CEBAS referente ao aspecto formal da norma e declarando inconstitucional somente o inciso III, do art. 55, da citada Lei.

Dos dispositivos transcritos, 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, 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 essa 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, 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 nº 8.212/1991 e nº 12.101/2009) exigia contrapartidas que iam além da sua competência (Conselheiras Thais de Laurentiis e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões *in STF e Carf: permanece a exigência do Cebas para imunidade das contribuições sociais?*, Conjur, em 03 março de 2021).

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 nº 8.212/1991 são distintas daquelas insertas na Lei nº 12.101/2009. Ademais, é certo também que o STF tratou sobre cada uma dessas leis em processos judiciais distintos. Enquanto a Lei nº 8.212/1991 restou analisada no RE 566.622/RS, a Lei nº 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 nº 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, permitida pelo 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, entendo que ao caso concreto deve ser avaliado os motivos do indeferimento ou não renovação para a contribuinte em questão.

Nesse sentido, pode-se interpretar que a decisão do STF criou duas possibilidades de interpretação: **i) a do sentido amplo**, na qual todo e qualquer contribuinte que não tiver a seu favor o deferimento do certificado (aspecto formal) não teria a imunidade dos tributos a serem cobrados, incluindo os demais requisitos do art. 55, da Lei 8.212/91, salvo o inciso III declarado inconstitucional, e **ii) a do sentido estrito**, na qual quando houvesse um pedido formalizado ao órgão competente para avaliar a expedição do certificado e a análise das contrapartidas fossem objetivo de indeferimento (aspecto material), pode então o julgador compreender que as exigências das contrapartidas para o CEBAS devem ser pautadas pelo aspecto material, onde a exigibilidade ao caso concreto só poderia ocorrer por meio de Lei Complementar, e assim na falta da Lei complementar vigente à época dos fatos geradores, aplicar-se-ia o artigo 14, do CTN.

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 (exigências das contrapartidas), devem ser procedidas por meio de Lei complementar (art. 14, do CTN);

- 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) A exigência do CEBAS pode ser mitigada em aspecto estrito e amplo, onde a **interpretação ampla** pode ser considerado como sendo a pura e simples exigência do certificado, independente de pendência da análise dos aspectos materiais, sendo que não havendo deferimento do pedido da contribuinte essa já estaria fora do campo da imunidade pretendida, e o **aspecto estrito**, onde ocorrendo um pedido formal ao órgão expedidor do certificado e havendo indeferimento por não cumprimento de contrapartidas, exceto as previstas no artigo 14, do CTN, (cumprindo o requisito de complementar), poderia então ser considerada indevida a exigência do referido certificado, já que conforme interpretação do STF a exigência das contrapartidas devem ser feitas por meio de lei complementar, diferente do que estava sendo imposto aos contribuintes por meio de lei ordinária.

Com se observa ao caso concreto, a contribuinte não apresentou documentação específica da isenção/imunidade citada, referente ao período autuado, em que solicitava sua dispensa de recolhimento das contribuições da cota patronal, uma vez que não há pedido para avaliação dos requisitos.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, para acolher a decadência parcial do período de 01 a 07 (inclusive) de 2003, e no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha
Relator

Voto Vencedor

Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, Redatora.

Preliminar de Decadência

Merece respeito o voto do relator, mas dirijo quanto a decadência parcial nos meses de 01 a 07 de 2003.

Em sua argumentação o relator menciona a aplicação do disposto na Súmula Carf nº 99 - pagamentos parciais, aptos a atrair a aplicação da regra mais favorável de decadência, prevista no art 150, §4º do CTN.

Contudo, a verificação da ocorrência de pagamento deve se dar pela análise de ter recolhimento, ainda que parcial no período autuado. O pagamento da contribuição previdenciária deve ser **decorrente do mesmo fato gerador objeto do lançamento**, ainda que os respectivos recolhimentos não se refiram propriamente aos fatos cujas hipóteses de incidência tenham sido questionadas pela fiscalização.

O termo 'mesmo fato gerador' significa tributo previsto no mesmo dispositivo legal, com coincidência de sujeito passivo e base de cálculo.

O lançamento aqui considerado referem-se às contribuições sociais destinadas à terceiros (salário educação, Incra, Senac, Sesc, Sebrae), não recolhidas por ter a empresa se declarado como “entidade filantrópica” e portanto “isenta”.

Todavia, os únicos pagamentos apurados pela Fiscalização são os realizados pela empresa em cumprimento ao disposto no art. 30, I, a e b da Lei nº 8.212, de 1991, que a obriga a arrecadar e recolher às contribuições devidas pelos segurados empregados, através de desconto da remuneração. O fato gerador da obrigação é o recebimento de remuneração e o contribuinte é o empregado não a empresa. A pessoa jurídica é meramente obrigada a arrecadação e repassar, mas não o sujeito passivo nessa obrigação tributária.

Não havendo coincidência de sujeito passivo, nem de fato gerador, as retenções sobre salários dos empregados não podem ser consideradas recolhimentos do empregador aptos a atrair a regra de decadência previsto no 150, §4º, aplicando-se ao caso a regra geral, prevista no art. 173, I do CTN.

Assim, não há período do lançamento alcançado pela decadência.

CONCLUSÃO

Voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias