



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.001635/2010-32
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-011.297 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de outubro de 2023
Recorrente FUNDAÇÃO ARMANDO ÁLVARES PENTEADO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2007 a 31/12/2007

EXIGÊNCIA DO CEBAS. TEMA 32 DO STF. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE. IMUNIDADE. COTA PATRONAL E TERCEIROS.

A exigência do CEBAS é constitucional, dada decisão do Supremo Tribunal Federal de que o Certificado é um aspecto procedimental da imunidade (Tema 32 - Repercussão Geral do STF). Faz jus à imunidade da cota patronal das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a Terceiros a entidade beneficente de assistência social que cumprir, cumulativamente, as exigências contidas no art. 14 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

Relatório

O presente processo refere-se ao lançamento **DEBCAD 37.262.062-0** (fls. 04), destinado à cobrança das contribuições patronais (FPAS – contribuições da empresa incidentes sobre a remuneração de empregados e de contribuintes individuais/administradores e autônomos e a Contribuição do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho – GILRAT, à época Contribuição ao SAT).

Conforme **Relatório Fiscal** (fls. 25 a 28) compreende-se que, com o Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais n. 02/2004 de 28/12/2004, foi declarado o cancelamento da isenção das contribuições, a partir de 01/01/1993. Mesmo com as isenções canceladas, a empresa continuou a declarar na GFIP como entidade beneficente de assistência social, quando o correto seria declarar *estabelecimento de ensino*.

As bases de cálculo utilizadas pelo Relatório Fiscal foram os valores declarados na GFIP, referente aos segurados empregados e contribuintes individuais. Quanto aos valores da multa, foi feita a comparação entre a penalidade aplicada conforme a legislação à época da infração cometida, artigo 32, inciso IV e § 5º da Lei n. 8.212/1991, com a redação anterior à MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009 e a penalidade aplicada de acordo com a redação atualizada da Lei 8.212/91 e aplicada a multa mais benigna.

A Contribuinte apresentou **Impugnação** (fls. 32 a 51), em que aduz, em síntese:

a) o Auto de Infração ora combatido é nulo por constituir crédito inexistente, uma vez que restou cabalmente comprovada a imunidade da Requerente, seja diante (i) do consignado na sentença e decisão dos embargos de declaração proferidos nos autos da Ação Civil Pública n. 2004.61.00.007784-2, que autorizaram a comprovação da imunidade da instituição em relação aos períodos posteriores a 2002, decisões estas que prevalecem em relação ao Ato Cancelatório; seja diante (ii) da efetiva demonstração do preenchimento dos requisitos relativos à imunidade, nos termos do art. 195, §7º, da Constituição da República, à luz do estatuto social da empresa e da expressa renovação do CEBAS, com a resolução determinando o arquivamento dos pedidos anteriores;

b) a cobrança da contribuição previdenciária sobre verbas de natureza indenizatória, previdenciária ou não salarial, não encontra guarida no ordenamento jurídico vigente;

c) a cobrança da contribuição ao SAT é indevida por ofender o princípio da estrita legalidade;

d) a gradação da multa imposta pela legislação se mostra inviável por ignorar o direito da Impugnante à ampla defesa e ao contraditório, previsto no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, art. 2º da Lei n. 9.874/1999 e art. 57, II, do Decreto n. 70.235/1972, violando, inclusive, o princípio da moralidade, nos termos do art. 37 da Constituição e art. 2 da Lei n. 9.784/1999.

O **Acórdão 12-073.201 - 14ª Turma da DRJ/RJO** (fls. 137 a 150), em Sessão de 24/02/2015 julgou a impugnação improcedente.

Julgou-se que a decisão de cancelamento do direito à isenção tornou-se definitiva na esfera administrativa, situação essa que só é passível de ser revertida mediante a obtenção de provimento judicial, desconstituindo os efeitos da decisão administrativa. Dado que a sentença proferida nos autos da Ação Civil Pública nº 2004.61.00.007784-2, ajuizada perante a 7ª Vara Federal de São Paulo, declarou o não preenchimento pela FAAP dos requisitos legais para o reconhecimento de imunidade em relação às contribuições sociais e que a Impugnante não trouxe aos autos a comprovação da suspensão dos efeitos da Decisão, concluiu-se que a FAAP perdeu o direito à isenção das contribuições sociais.

Quanto à base de cálculo, foi mantido o lançamento. Esclareceu-se que para provocar a revisão do lançamento fiscal, deve a Impugnante trazer aos autos a comprovação de que as informações consignadas em GFIP estão incorretas, e, além disso, demonstrar que efetuou a correção das GFIP.

Por fim, quanto às alegações de inconstitucionalidade, julgou-se que os argumentos trazidos pela contribuinte, *inconstitucionalidade da legislação que fundamenta a cobrança das contribuições para o SAT/RAT e a cobrança da multa decorrente da lavratura do lançamento fiscal*, não são capazes de ensejar a revisão do lançamento.

Cientificada em 27/10/2015 (fl. 156), a Contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** (fls. 158 a 224) em 25/11/2015 (fl. 158). Aduz, em resumo:

(1) Nulidade decorrente do vício material que macula o ato administrativo de lançamento, posto que não consta a fundamentação atinente aos requisitos legais para fruição do benefício fiscal descumpridos pelo contribuinte (fl. 166), aduzindo que fora realizado em desconformidade com os procedimentos estabelecidos no artigo 32 da Lei n. 12.101/ 2009, bem como no artigo 45 do Decreto n. 27.327, de 2010.

(2) Decadência, considerando o Ato Cancelatório de Isenção emanado em 28/12/2004 e a lavratura do crédito tributário em 14/06/2010, havendo portanto lapso temporal de 5 (cinco) anos.

(3) A comprovação da natureza jurídica como entidade beneficente de assistência social, de educação, possuidora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), inclusive com validade no período que compreende os fatos geradores objeto de combate, portanto, em pleno gozo do direito à imunidade tributária relativa às contribuições sociais (quota patronal) e aquelas destinadas a Terceiros.

Consta **solicitação ao Presidente do CARF** (fl. 406 a 410) de sobrestamento, dada a discussão do Tema n. 32, com Repercussão Geral, datada de 16/06/2017. Ainda, solicitação ao Presidente do CARF (fls. 443 a 446) de sobrestamento, datada de 19/05/2021, nos seguintes termos:

(...) a ora requerente propôs Reclamação Constitucional no 46.351, com pedido de Medida Cautelar, no intuito de alcançar a suspensão do curso de todos os processos judiciais e administrativos que envolvessem a discussão atinente à Ação Civil Pública n.o 0007784.03-2004.4.03.6100 (numeração antiga 2004.61.00.007784-2). Isto porque, aquela demanda judicial está prejudicada em decorrência do **Tema de Repercussão Geral n. 32** (relativo à discussão da constitucionalidade de requisitos impostos por lei ordinária para fins de fruição de imunidade tributária), fixado no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF).

Destarte, após o requerimento de Medida Cautelar formulado pela requerente nos autos da Reclamação Constitucional n.o 46.351, sobreveio decisão monocrática de lavra do Excelentíssimo Senhor Ministro Ricardo Lewandowski (doc. 1), que determinou a suspensão do trâmite da Ação Civil Pública anteriormente mencionada, bem como obstruiu a continuidade na tramitação de quaisquer procedimentos fiscais administrativos ou demandas judiciais eventualmente intentadas pela Fazenda Nacional que tenham amparo da supra referida ação coletiva, até o julgamento de mérito desta reclamação.

Finalmente, consta **informação de direito superveniente** (fls. 497 a 524) em que pugna pela declaração de improcedência do lançamento tributário em virtude do entendimento consagrado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 566.622 (Tema n. 32 de repercussão geral) e da adoção de procedimento previsto no §1º do art. 32 da Lei nº 12.101/2009, declarado inconstitucional pelo STF, no julgamento da ADI 4480 e, ainda, que seja declarado extinto o crédito tributário, conforme determinado pelo art. 41 da Lei Complementar n. 187/2021.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, atesto a tempestividade da peça recursal. Cientificada em 27/10/2015 (fl. 156), a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 25/11/2015 (fl. 158).

Nulidade por vício material. Exigência do CEBAS.

O argumento de que há nulidade do Auto de Infração dada a falta de capitulação legal constante no Relatório Fiscal (fls. 162 a 182) pode ser resumido nas palavras da Contribuinte:

(fl. 168-169) No caso em debate, verifica-se que o procedimento de fiscalização foi lavrado em 12 de junho de 2010 (fls. 2), quando já em vigor a Lei n. 12.101, de 2009, sendo que a autoridade fiscal se limitou a efetivar a lavratura da autuação fiscal com base nos fatos e fundamentos jurídicos da existência de Ato Cancelatório de Isenção, o qual fora lavrado no ano de 2004, período este anterior aos fatos geradores objetos do lançamento fiscal ora combatido. Ou seja, no momento da conclusão dos trabalhos de fiscalização, inexistia a figura jurídica do mencionado ato administrativo de cancelamento da isenção, tendo em vista que o mesmo fora expedido sob a égide da Lei n. 8.212, de 1991, mesmo assim sustentou a autoridade fiscal o lançamento ora combatido exclusivamente baseado em ato jurídico anterior (ato cancelatório de 2004), expressamente revogado pela norma atual que embasou todo o trabalho da auditoria fiscal (Lei n.º 12.101, de 2009). (...)

Portanto, quando do lançamento fiscal manejado nos autos em epígrafe, inexistentes as figuras jurídicas dos "Atos Cancelatório e Declaratório de Isenção", razão pela qual caberia à autoridade fiscal arrolar em seu Relatório Fiscal, e por meio de documentos obtidos durante o processo de fiscalização, os motivos e fundamentos jurídicos pelos quais não faria jus a ora recorrente à fruição do benefício fiscal, daí sim retirando da entidade fiscalizada o direito acerca da fruição da benesse fiscal.

Nesses termos, aplicável o disposto no artigo 1.211 o Código de Processo Civil (CPC), segundo o qual a lei que disciplina o ato processual é aquela em vigor no momento em que praticado, nos termos da Teoria dos Atos Processuais Isolados, razão pela qual deveria a autoridade fiscal observar as normas procedimentais estabelecidas na Lei n. 12.101, de 2009, notadamente a exigência de relato pormenorizado dos fatos e documentos probatórios que demonstrem o não atendimento a determinado requisito legal para fruição do benefício fiscal atinente à imunidade tributária, no período objeto do fato gerador do lançamento fiscal.

De forma ainda mais específica, aduz a Recorrente que a autoridade fiscal não observou as normas estabelecidas pela Lei n. 12.101/2009, que já eram válidas na época do lançamento. Esta lei revoga parte do art. 55 da Lei n. 8.212/1991, que trata da isenção das entidades beneficentes de assistência social.

De fato, o Relatório Fiscal, datado de 16/06/2010, não possui menção expressa à Lei 12.101/2009. E aqui cabe uma explicação mais detalhada:

a) Apesar de o contribuinte afirmar em Recurso Voluntário que não consta a fundamentação atinente aos requisitos legais para fruição do benefício fiscal descumpridos pelo contribuinte (fl. 166), é possível constatar tanto em Relatório Fiscal quanto no Auto de Infração que, com o Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais n. 02/2004 de 28/12/2004 (fl. 24), foi declarado o cancelamento da isenção das contribuições, a partir de 01/01/1993.

A decisão que cancelou a isenção de contribuições sociais se tornou definitiva em esfera administrativa. Mesmo com as isenções canceladas, a empresa continuou a declarar na GFIP como entidade beneficente de assistência social. Esse é o tema, e sob ele o contribuinte conseguiu se defender sem que houvesse cerceamento do direito de defesa. Com isto, qualquer irregularidade que não importa em nulidade pode ser sanada, dado não haver prejuízo ao contribuinte (art. 60 do Decreto 70.235/1972).

Fundamento-me melhor com a citação do Acórdão 2201-010.121, Relator Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, que em Sessão de 01/02/2023 expôs que:

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:

Art. 26. Da decisão que indeferir o requerimento para concessão ou renovação de certificação e da decisão que cancelar a certificação caberá recurso por parte da entidade interessada, assegurados o contraditório, a ampla defesa e a participação da sociedade civil, na forma definida em regulamento, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da publicação da decisão.

§ 1º O disposto no caput não impede o lançamento de ofício do crédito tributário correspondente. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 2º Se o lançamento de ofício a que se refere o § 1º for impugnado no tocante aos requisitos de certificação, a autoridade julgadora da impugnação aguardará o julgamento da decisão que julgar o recurso de que trata o caput. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 3º O sobrestamento do julgamento de que trata o § 2º não impede o trâmite processual de eventual processo administrativo fiscal relativo ao mesmo ou outro lançamento de ofício, efetuado por descumprimento aos requisitos de que trata o art. 29. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

Inclusive, a própria Lei nº 12.101/2009 estabelece a competência da Receita Federal para verificar se a entidade permanece cumprindo os requisitos para gozar da imunidade constitucional, a ver:

Art. 32. 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 Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.~~

§ 2º O disposto neste artigo obedecerá ao rito do processo administrativo fiscal vigente.

Como exposto, 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:

O Tribunal, por maioria, julgou parcialmente procedente o pedido formulado na ação direta para declarar a inconstitucionalidade formal do art. 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; e do art. 31 da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e **declarar a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009**, nos termos do voto do Relator, vencido parcialmente o Ministro Marco Aurélio. Não participou deste julgamento, por motivo de licença médica, o Ministro Celso de Mello.

- Plenário, Sessão Virtual de 20.3.2020 a 26.3.2020.

- Acórdão, DJ 15.04.2020.

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*:

Cumprir 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. (...)

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 transcrito (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**.

b) Voltando ao campo da nulidade, quando se puder decidir do mérito, a autoridade julgadora sequer a pronunciará ou mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta, desde que possa decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade (3º do art. 59 do Decreto 70.235/1972), e com isso passo ao próximo tópico.

Para o contribuinte (fls. 190 a 222), há validade do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), inclusive com validade no período que compreende os fatos geradores objeto de combate, em pleno gozo do direito à imunidade tributária relativa às contribuições sociais (quota patronal) e aquelas destinadas a Terceiros.

Tenho como premissas a este julgamento que a exigência do CEBAS é constitucional, dada decisão do Supremo Tribunal Federal de que o Certificado é um aspecto *procedimental* da imunidade (Tema 32 – Repercussão Geral do STF). E que o CEBAS, ainda que deferido após o prazo, retroage ao protocolo do requerimento.

Em se constatando a validade do CEBAS (fl. 362 a 364 – Resolução n. 7, de 03/02/2009; 283) *Processo n.º 71010.004640/2006-11 - FUNDAÇÃO ARMANDO ÁLVARES PENTEADO - FAAP – SÃO PAULO/SP - CNPJ: 61.451.431/0001-69 - Período de validade desta renovação: 01/01/2007 a 31/12/2009 — Área de Atuação: EDUCAÇÃO* em favor da ora Recorrente no período compreendido entre 01/2007 e 12/2009, resta demonstrada a subsunção à norma contida no artigo 31 da Lei n. 12.101, de 2009, razão pela qual a contribuinte deva ser reconhecida como entidade imune à exação fiscal relativa à contribuição previdenciária (quota patronal) durante o período de validade da Certificação.

Resumidamente: no período fiscalizado (11/2007 a 13/2007), que gerou o DEBCAD n. 37.262.062-0 a empresa possuía CEBAS, o que pode ser constatado no processo administrativo (fl. 362).

Constata-se que o lançamento envolveu apenas as contribuições patronais (CPP e SAT/RAT) e as contribuições destinadas a Terceiros. Desta forma, como a contribuinte estava imune em relação a ambas as exações, não merece prosperar o lançamento, o qual deve ser integralmente cancelado.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, dou provimento cancelando o Auto de Infração em decorrência do reconhecimento da imunidade.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho

Fl. 8 do Acórdão n.º 2201-011.297 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.001635/2010-32