



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.002923/2009-71
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-009.905 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de outubro de 2021
Recorrente FEBASP ASSOCIAÇÃO CIVIL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2006 a 31/05/2007

PRELIMINAR. NULIDADE. IRREGULARIDADE NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INEXISTÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização, especialmente no que diz respeito à competência do Auditor Fiscal para efetuar a apuração do tributo devido, e objetiva principalmente propiciar à Administração Fiscal Federal o planejamento, o controle e a gerência das atividades de fiscalização. A existência de eventuais falhas não acarreta a nulidade do lançamento. Súmula CARF nº 171: “irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento”.

MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO. SUFICIÊNCIA.

Restando evidenciado que o autuado compreendeu o motivo do lançamento, não há que se falar em nulidade.

PREVIDENCIÁRIO. IMUNIDADE COTA PATRONAL. PRESSUPOSTOS MATERIAIS FRUIÇÃO. PRECEDENTE SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

O Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento dos Embargos no Recurso Extraordinário nº 566.622/RS, entendeu por fixar a tese relativa ao Tema nº 32 de repercussão geral, nos seguintes termos: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.” O espaço normativo que subsiste para a lei ordinária diz respeito apenas à definição dos aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo (ADIs 2.028; 2.036; 2.228; e 2.621, bem como no RE-RS 566.622).

CEBAS. ATO DECLARATÓRIO DO PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS

O certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos

estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade”. (Súmula 612, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 9.5.2018, DJe 14.5.2018)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar as preliminares de nulidade. Vencidos os conselheiros Andréa Viana Arrais Egypto (relatora), Rayd Santana Ferreira e Wilderson Botto que rejeitavam apenas a preliminar quanto ao MPF. Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, no mérito, em face do empate no julgamento, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Rodrigo Lopes Araújo, Gustavo Faber de Azevedo e Miriam Denise Xavier (Presidente) que negavam provimento ao recurso voluntário. Quanto à preliminar de vício na motivação, designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo, Andréa Viana Arrais Egypto, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão da 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I - SP (DRJ/SP1) que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação apresentada, conforme ementa do Acórdão nº 16-23.939 (fls. 150/166):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2006 a 31/05/2007

CONTRIBUIÇÕES A TERCEIROS.

As contribuições destinadas a Terceiros (FNDE, INCRA, SESC e SEBRAE) possuem a mesma base de cálculo utilizada para o cálculo das contribuições incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e sujeitam-se aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE.

A competência para realizar o ato administrativo do lançamento tributário é do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, em razão de sua investidura no cargo, cujas atribuições são definidas em lei.

O Mandado de Procedimento Fiscal é um mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais.

Eventual falha na substituição de MPF, sanada eficazmente, em breve lapso de tempo e com a observação do disposto nos art. 11 a 15 e 20 da Portaria RFB nº 11.371/2007, não enseja nulidade, por não haver prejuízo ao direito de defesa.

ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Somente estão “isentas” das contribuições de que tratam os art. 22 e 23 da Lei nº 8.212/91, as entidades beneficentes de assistência social que cumpram, cumulativamente, os requisitos previstos no art. 55 da Lei nº 8.212/91.

REQUISITOS. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.

Os requisitos para o gozo da “isenção” prevista no § 7º, do art. 195, da Constituição Federal, estão previstos no art. 55 da Lei nº 8.212/91. Inaplicabilidade do art. 14 do CTN.

ATO DECLARATÓRIO DE ISENÇÃO.

A “Isenção” deveria ter sido requerida junto ao INSS (órgão competente à época dos fatos geradores), somente tendo início após a emissão do **Ato Declaratório de Isenção** de Contribuições Previdenciárias.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O presente processo trata do Auto de Infração AI DEBCAD nº 37.011.711-5 (fls. 04/18), no valor total de R\$ 1.536.602,41, consolidado em 29/07/2009, referente às Contribuições Sociais devidas aos terceiros: FNDE (Salário Educação), INCRA, SESC e SEBRAE, previstas no Art. 11 do parágrafo único, alínea “a”, da Lei 8212 de 24/07/91.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 34/35), considerando que este processo refere-se à mesma base dos elementos de prova relativas ao Processo Principal nº 19515.002922/2009-26, toda a documentação comprobatória está acostada ao mesmo.

Conforme o Relatório Fiscal do processo principal:

1. Constituem Fatos Geradores das contribuições lançadas o pagamento de salários aos empregados, de acordo com a folha de pagamento;
2. O contribuinte não recolheu a parte patronal referente às Contribuições Sociais, porque se enquadrava como entidade filantrópica, porém quando da verificação de sua documentação, ficou constatado que a mesma não atende aos requisitos que a tornem isentas das contribuições;
3. Os documentos que serviram de base para o levantamento foram a GFIP, a Folha de Pagamento e os Livros contábeis Diário e Razão;

4. As contribuições previdenciárias devidas pelos segurados empregados foram recolhidas no prazo normal;
5. As alíquotas aplicadas estão descritas no Item 4 (fl. 39) do Relatório.

O contribuinte tomou ciência do Auto de Infração, pessoalmente, em 03/08/2009 (fl. 04) e, em 01/09/2009, apresentou tempestivamente sua Impugnação de fls. 40/53, instruída com os documentos nas fls. 54 a 146, cujos argumentos estão sumariados no relatório do Acórdão recorrido.

O Processo foi encaminhado à DRJ/SP1 para julgamento, onde, através do Acórdão nº 16-23.939, em 06/01/2010 a 13ª Turma julgou no sentido de considerar IMPROCEDENTE a impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário exigido.

O Contribuinte tomou ciência do Acórdão da DRJ/SP1, via Correio, em 08/11/2010 (fl. 169) e, inconformado com a decisão prolatada, em 07/10/2010, tempestivamente, apresentou seu RECURSO VOLUNTÁRIO de fls. 171/188, instruído com os documentos nas fls. 189 a 233 onde, em síntese:

Preliminarmente, alega irregularidades no Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, por ter transcorrido o prazo nele estabelecido e a sua substituição após esse período configura revisão da fiscalização, razão pela qual entende que deve ser considerada nula a atuação;

1. Assevera que faz jus à imunidade e que cumpriu os requisitos impostos pelo artigo 14 do CTN e artigo 55 da Lei nº 8.212/91, uma vez que não distribuiu rendas ou patrimônios e aplicou integralmente suas receitas nos seus objetivos institucionais, e que escriturou suas receitas e despesas nos livros exigidos pela legislação;
2. Argumenta que houve vício na motivação do lançamento, tendo em vista que, “embora o agente fiscal informe no relatório que constatou, por meio da documentação, que a Recorrente não atende aos requisitos que a torne isenta da contribuição, porém, não informa o motivo que o levou a tal conclusão, o que torna difícil a elaboração da defesa, em afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa”;
3. Afirma que é uma associação constituída para prestar serviços educacionais sem fins lucrativos, conforme previsto em seu Estatuto Social, declarada de utilidade pública municipal, estadual e federal, conforme documentos adunados aos autos;
4. Informa que foi registrada no Conselho Nacional de Assistência Social desde 1944;
5. Argumenta que cumpriu os requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional no período fiscalizado, como comprovam os documentos emitidos pela Municipalidade de São Paulo para reconhecer a imunidade do ISS e IPTU;
6. Destaca que aderiu ao Programa Universidade para Todos (PROUNI), deferido pelo Ministério da Educação (MEC) em novembro de 2004, e que, por ser entidade beneficente de assistência social e ter aderido ao PROUNI, formulou pedido de novo Certificado de Entidade

Beneficente de Assistência Social (CEBAS), e de reexame de seus processos junto ao CNAS, bem como formulou pedido de isenção das contribuições sociais junto ao MEC, ainda pendente de apreciação.

Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto, Relatora.

Juízo de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Preliminar de Nulidade - Irregularidade do Mandado de Procedimento Fiscal

A Recorrente alega irregularidades no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, por ter transcorrido o prazo nele estabelecido e que a sua substituição após esse período configura revisão da fiscalização, razão pela qual entende que deve ser considerada nula a autuação.

Com efeito, o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização, especialmente no que diz respeito à competência do Auditor Fiscal para efetuar a apuração do tributo devido, e objetiva principalmente propiciar à Administração Fiscal Federal o planejamento, o controle e a gerência das atividades de fiscalização.

A existência de eventuais falhas quanto à prorrogação do MPF ou no seu preenchimento não acarretam a nulidade do lançamento. Isto porque a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, verificada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de cumprir a sua atividade e efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

Destaque-se ainda o disposto na Súmula CARF nº 111:

O Mandado de Procedimento Fiscal supre a autorização, prevista no art. 906 do Decreto nº 3.000, de 1999, para reexame de período anteriormente fiscalizado. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Mais recentemente, foi publicada a Súmula CARF nº 171 que tem o seguinte verbete: “irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento”.

Assim, não procede as alegações de nulidade do auto de infração sob o fundamento de irregularidade do Mandado de Procedimento Fiscal.

Nulidade e Mérito

Trata o presente processo da exigência de contribuições devidas pela empresa a Terceiros: FNDE (Salário Educação), INCRA, SESC e SEBRAE, incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados, no período de 03/2006 a 05/2007, inclusive 13º salário, quais sejam: a contribuição devida ao FPAS (quota patronal) e a contribuição devida para o financiamento dos benefícios concedidos em decorrência de incapacidade laborativa.

A Recorrente assevera que faz jus à imunidade e que cumpriu os requisitos impostos pelo artigo 14 do CTN e artigo 55 da Lei nº 8.212/91, haja vista que não distribuiu rendas ou patrimônios, bem como aplicou integralmente suas receitas nos seus objetivos institucionais e escriturou suas receitas e despesas nos livros exigidos pela legislação.

Inicialmente, cabe registrar que o lançamento foi realizado em 29/07/2009, com intimação do contribuinte em 03/08/2009, através do Auto de Infração DEBCAD nº 37.011.711-5, com os fundamentos inseridos no Relatório Fiscal, em que aduz que a empresa não recolheu a parte patronal referente às contribuições sociais, porque se enquadrou como entidade filantrópica, porém, quando da verificação de sua documentação, ficou constatado que a mesma não atende aos requisitos que a tornem isentas das contribuições. De mais, assevera acerca do fato gerador (pagamento de salários aos empregados), das contribuições lançadas, dos documentos examinados (Livros Contábeis Diário e Razão, Folhas de Pagamento, GFIP's, RAIS, DIPJ, DIRF).

Desde a defesa inicial apresentada, a FEBASP alega vício na motivação do lançamento, tendo em vista que, “embora o agente fiscal informe no relatório que constatou, por meio da documentação, que a Impugnante não atende aos requisitos que a torne isenta da contribuição, porém, não informa o motivo que o levou a tal conclusão, o que torna difícil a elaboração da defesa, em afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa”.

Pois bem.

Como é cediço, a imunidade prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal, a qual afasta a tributação das contribuições para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, encontra-se materialmente prevista no artigo 14 do Código Tributário Nacional. Isso porque apenas a Lei Complementar é o veículo normativo próprio que pode regulamentar os requisitos materiais para a fruição da imunidade prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal.

As normas dos artigos 194 e 195 da Constituição Federal que tratam do conceito de seguridade social e da forma de seu financiamento estão redigidas da seguinte forma:

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

[...]

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.

Nesse sentido, a imunidade de contribuições sociais tem também como propósito, a realização dos objetivos fundamentais da República, tais como, a construção de uma sociedade solidária e voltada para a erradicação da pobreza, conforme dispõe o art. 3º da Constituição Federal, quando estabelece quais os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

A propósito, as entidades beneficentes de assistência social são pessoas jurídicas de direito privado constituídas com o objetivo de cumprir a sua função social estabelecida em seu estatuto, e para tanto, não têm por finalidade a busca pela vantagem econômica, na medida em que desenvolvem atividades econômicas em prol de terceiros objetivando promover sua integração à vida comunitária.

Nesse diapasão, cabe destacar que após longas disputas judiciais acerca das regras aplicáveis a aferição da imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento dos Embargos no Recurso Extraordinário nº 566.622/RS, entendeu por fixar a tese relativa ao Tema nº 32 de repercussão geral, nos seguintes termos: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.”.

O Supremo Tribunal Federal determinou que o espaço normativo que subsiste para a lei ordinária diz respeito apenas à definição dos aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo, firmando entendimento de haver inconstitucionalidade formal 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, por configurar a exigência elemento caracterizador do modo beneficente de atuação, de modo a atrair a regência de lei complementar, porém, mantendo hígido o dispositivo do inciso II da Lei nº 8.212, de 1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei nº 9.429, de 1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001 (ADIs 2228 e 2621, e RE 566.622/RS).

Nesse contexto cabe ainda destacar trechos do Voto do Ministro Gilmar Mendes na ADI 4480, ao fazer referência ao posicionamento já firmado no âmbito do STF:

"Igualmente, entendo que o caput do art. 18, que condiciona a certificação à entidade de assistência social que presta serviços ou realiza ações socioassistenciais de forma gratuita, também adentra seara pertencente à lei complementar, estando, portanto, eivado de inconstitucionalidade. [...] Essa questão foi examinada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento conjunto das ADIs 2.028; 2.036; 2.228; e 2.621, bem como no RE-RG 566.622, paradigma da repercussão geral. Naquela ocasião, a Corte assentou a inconstitucionalidade do inciso III do art. 55 da Lei 8.212/1991 e seus parágrafos, na redação da Lei 9.732/1998, tendo em vista a imposição de prestação do serviço assistencial, de educação ou de saúde de forma gratuita e em caráter exclusivo, ao fundamento de se referir a requisito atinente aos lindes da imunidade, sujeito a previsão em lei complementar" (STF, ADI 4480, Voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 31, 27/03/2020).

Diante dessa perspectiva decorrente do posicionamento firmado no STF, passamos à análise do caso concreto, a partir da forma de realização do lançamento e da sua compatibilidade com o ordenamento jurídico.

Importante trazer a cronologia legislação de regência, a partir da Lei nº 8.212/91, a fim de verificar a compatibilidade do lançamento com a legislação pátria que rege a matéria em debate:

- a) Lei nº 8.212, de 24/07/91, art. 55- vigência até 09/11/2008;

- b) Medida Provisória nº 446, de 07/11/2008 - vigência de 10/11/2008 a 11/02/2009 (rejeitada);
- c) Lei nº 8.212, de 24/07/91, art. 55 - vigência restabelecida de 12/02/2009 a 29/11/2009;
- d) Lei nº 12.101, de 27/11/2009 - vigência a partir de 30/11/2009.

Na vigência do art. 55 da Lei nº 8.212/91, a constituição dos créditos previdenciários, dependiam do prévio cancelamento da isenção, precedido da emissão de Informação Fiscal, de acordo com o rito estabelecido no artigo 206 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/99.

No período da MP nº 446/2008 e a partir da entrada em vigor a Lei nº 12.101, de 30/11/2009, deixou de ser necessário formalizar um processo para tratar do cancelamento da isenção, por não ser mais necessário emitir o Ato Cancelatório de Isenção. Assim, ficou a cargo da fiscalização, ao constatar que a entidade deixou de cumprir os requisitos exigidos para o gozo do benefício fiscal, constituir os créditos tributários suspendendo a isenção/imunidade, com a respectiva indicação dos fundamentos legais relacionados aos requisitos não cumpridos, tendo em vista o disposto no art. 144 do CTN. Também não se exige mais que a entidade apresente o Ato Declaratório de Isenção, basta ter o certificado válido e cumprir os requisitos legais, podendo, no entanto, a RFB suspender a isenção/imunidade, desde a data da constatação do descumprimento cumulativo dos requisitos legais, lavrando de imediato os respectivos créditos tributários.

O presente lançamento foi perfectibilizado com a ciência do contribuinte em 03/08/2009, na vigência do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, portanto, nos termos da legislação vigente necessitaria do Ato Cancelatório de Isenção para a sua realização.

Em seu Recurso Voluntário a entidade afirma que é uma associação constituída para prestar serviços educacionais sem fins lucrativos, conforme previsto em seu Estatuto Social, declarada de utilidade pública municipal, estadual e federal, conforme documentos adunados aos autos, e foi registrada no Conselho Nacional de Assistência Social desde 1944. Afirma que cumpriu os requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional no período fiscalizado, como comprovam os documentos emitidos pela Municipalidade de São Paulo para reconhecer a imunidade do ISS e IPTU.

Constata-se que, realmente, a entidade detém o título de utilidade pública (fls. 136 e seguintes), obteve o reconhecimento da imunidade do ISS pelo Município de São Paulo para o período de 2003 a 2007, requereu a renovação do CEAS e, à época do lançamento, encontrava-se em análise o seu pedido de recurso.

A Delegacia de Julgamento assevera que a isenção deve ser requerida junto ao órgão competente, mediante processo administrativo, e que, após verificar que a requerente cumpre todos os requisitos legais, de forma cumulativa, emitirá o Ato Declaratório de Isenção de Contribuições Previdenciárias, com a fruição do benefício retroagindo à data do protocolo do requerimento, e que, conforme consulta realizada no Sistema Informatizado da Previdência Social, verifica-se que o INSS/RFB não emitiu nenhum Ato Declaratório de Isenção de Contribuições Previdenciárias em face da contribuinte, o que demonstra que ela nunca esteve no gozo da “isenção” prevista no § 7º, do art. 195 da CF.

Cumprido notar que no Relatório Fiscal não se colacionaram, de forma detalhada, os motivos pelos quais, diante da previsão estabelecida no § 7º, do art. 195 da CF, e em face do

disposto no art. 55 da Lei nº 8.212/91, não poderia a entidade ser considerada isenta. Da mesma forma, o Relatório da Fiscalização não faz referência às Informações Fiscais ou Atos Cancelatórios. Toda essa especificação encontra-se amparada na decisão de piso e não no lançamento realizado.

A fiscalização esclarece que, após a verificação da documentação da entidade, ficou constatado que a mesma não atendia aos requisitos que a tornaria isenta das contribuições. Entretanto, não expôs quais seriam referidos requisitos. Os esclarecimentos trazidos pela decisão de piso não substituem a deficiência contida na autuação fiscal.

No Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD, a fiscalização intimou a entidade a apresentar o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEAS) e Certificado/Título de Utilidade Pública Federal, Estadual e/ou Municipal, os quais foram apresentados durante a fiscalização, e prestados os esclarecimentos quanto ao CEAS, no entanto, nada foi disposto no lançamento acerca desses documentos apresentados.

Com efeito, o lançamento, apesar de afirmar que verificou a documentação apresentada pela ora Recorrente, não respaldou a acusação fiscal em elementos concretos que indicassem os motivos suficientes pelos quais a entidade Recorrente não faria jus à imunidade prevista no artigo 195 § 7º da Constituição Federal, tendo em vista não preencher todos os requisitos do artigo 55, da Lei nº 8212/91.

Como se viu, muito embora a instrução do procedimento administrativo tenha sido realizada durante a fiscalização, não há na acusação fiscal, construção de argumentos ou esclarecimentos de fatos explicitando as razões de a Recorrente não ser considerada detentora da imunidade. A simples alegação de que a entidade “não atende aos requisitos que a tornem isentas das contribuições”, não indica a contrariedade ao artigo 55 da Lei nº 8.212/91, pois não estabelece um nexo causal de existência de fatos que indiquem de que forma ocorreu o descumprimento de formalidades e a razão de a entidade não se revestir dos requisitos estabelecidos no CTN. Não se sabe se os esclarecimentos trazidos pela decisão da DRJ traduziriam a realidade do lançamento, até porque o órgão julgador não pode substituir a autoridade lançadora.

A forma como realizado o lançamento não pode subsistir, tendo em vista que haveria a necessidade de a fiscalização expor de forma clara e precisa, quais os requisitos foram descumpridos para a isenção das contribuições da entidade de assistência social, haja vista que, não fazer referência ao dispositivo legal infringido, ou mesmo se seria a falta de renovação do CEAS a infração praticada pela entidade.

Dessa forma, em face dos documentos apresentados aos autos, e tendo em vista o contexto do lançamento que não explicitou o entendimento contido na sua conclusão, bem como o que dispõe as normas de regência, constata-se que no presente caso o lançamento não foi suficientemente motivado, pois não restou esclarecido o fato concreto de que não estaria a entidade contemplada com a imunidade prevista no art. 195, § 7º, da CF, por não preencher os requisitos do artigo 55 da Lei nº 8.212/91.

Diante do exposto, e tendo em vista a configuração clara do vício na motivação, com afronta ao princípio da legalidade, constata-se que o lançamento está calcado em vício material e, portanto, totalmente insubsistente.

Sendo vencida, passo a analisar o mérito.

A Recorrente destaca que aderiu ao Programa Universidade para Todos (PROUNI), deferido pelo Ministério da Educação (MEC) em novembro de 2004, e que, por ser entidade beneficente de assistência social e ter aderido ao PROUNI, formulou pedido de novo Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), e o reexame de seus processos junto ao CNAS, como também formulou pedido de isenção das contribuições sociais junto ao MEC e que está pendente de apreciação. Afirmar ser latente que no período fiscalizado cumpria os requisitos impostos no art. 14 do CTN, bem como do artigo 55 da Lei nº. 8.212/1991, pois não distribuiu rendas ou patrimônios, bem como aplicou integralmente suas receitas nos seus objetivos institucionais e escriturou suas receitas e despesas nos livros exigidos pela legislação.

A Certidão emitida em 27 de julho de 2009, pelo Ministério da Justiça, que tem como finalidade a apresentação de relatório anual de serviços para fins de manutenção do Título de Utilidade Pública Federal, certifica que a instituição FEBASP, declarada de utilidade pública federal publicada no Diário Oficial da União em 8 de Maio de 2006, apresentou seu relatório circunstanciado de Serviços e o demonstrativo de receitas e despesas referentes ao ano de 2008, como exigido pelo art. 4.º da Lei 91/35 e pelo art. 5.º do Decreto 50.517/61, pelo que mantém o título em referência. Sobre essa certificação nada há de comentário no lançamento.

Os documentos adunados aos autos convergem ao entendimento de que a entidade é beneficente de assistência social diante de toda a documentação apresentada.

Cabe ainda ressaltar que, em Memorial apresentado, a Recorrente traz a informação de que foi publicada a Portaria nº 1.431, de 11 de novembro de 2011, na qual o Ministério da Educação houve por bem renovar a sua certificação como entidade beneficente de assistência social, diante da análise dos documentos contábeis e assistenciais referentes aos exercícios de 2008, 2007 e 2006 (traz a tela da publicação da Portaria). Segundo a Recorrente, ao protocolar seu pedido de renovação do CEBAS sob o número 71010.003335/2009-55, acostou ao processo administrativo todos os documentos referentes aos exercícios de 2006, 2007 e 2008, ou seja, nos três anos anteriores ao protocolo do requerimento, em atendimento ao que previa o artigo 3º e do artigo 4º do Decreto 2.536/98, o que evidencia o cumprimento aos requisitos para fruição da imunidade tributária.

Ressalto que o Certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS) é um certificado concedido pelo Governo Federal às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social que prestem serviços nas áreas de educação, assistência social ou saúde. Assim, tem direito ao CEBAS as pessoas jurídicas de direito privado, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social e que prestem serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação e que atendam às regras previstas em lei.

Nesse diapasão, o certificado que reconhece a entidade como filantrópica, de utilidade pública, tem efeito *ex tunc*, por se tratar de ato declaratório. Ou seja, as entidades beneficentes possuem direito à imunidade desde quando preencheram os requisitos previstos na legislação de regência e não desde a data em que foi conferido o CEBAS, em face da sua natureza declaratória (e não constitutiva).

Esse entendimento foi sumulado no STJ, nos termos do teor da Súmula 612-STJ que assim dispõe: “O certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade”. (STJ. 1ª Seção. Aprovada em 09/05/2018, DJe 14/05/2018).

Importante destacar trecho do julgamento da ADI nº 4480 que, ao citar a Súmula 612 do STJ, o Ministro Gilmar Mendes destaca que o certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS) possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade.

[...]

Sobre o tema, cabe ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça possui entendimento sumulado, com o qual estou de acordo, no sentido de que:

“O certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade”. (Súmula 612, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 9.5.2018, DJe 14.5.2018)

Nesse contexto, entendo que o exercício da imunidade deve ter início assim que os requisitos exigidos pela lei complementar forem atendidos.

A retroatividade do certificado, conforme disposta na Súmula 612 e corroborada pelo STF nas razões de decidir da ADI nº 4480, traz o ônus para a autoridade administrativa da comprovação de que a entidade não cumpria os requisitos para a fruição da imunidade.

Dessa forma, tendo em vista os documentos apresentados nos autos, todo o conteúdo probatório, bem como, em face da retroatividade do CEBAS, entendo pela improcedência do lançamento.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário e DOU-LHE PROVIMENTO para declarar a improcedência do lançamento.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto

Voto Vencedor

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Redator Designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para manifestar entendimento divergente.

Conforme consta do Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal (e-fls. 33), a ação fiscal resultou em três Autos de Infração, DEBCADs nº 37.011.712-3, nº 37.011.710-7 e nº 37.011.711-5.

Na impugnação (e-fls. 40/52), levanta-se preliminar de nulidade a discorrer sobre questões atinentes ao MPF para a seguir se adentrar ao mérito de ser entidade imune e neste tópico consta (e-fls. 48):

44. Embora o agente fiscal informe no relatório que constatou, por meio da documentação, que a Impugnante não atende aos requisitos que a torne isenta da contribuição, o mesmo não informa o motivo que o levou a tal conclusão, o que torna difícil a elaboração da defesa, em afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Diante dessa afirmação, a decisão recorrida enfrentou preliminar de nulidade consistente na não explicitação da motivação do lançamento e cerceamento ao direito de defesa.

A leitura do Relatório Fiscal constante das e-fls. 34/35 (do presente processo nº 19515.002923/2009-71) revela que a fiscalização nada afirma sobre ter constatado, por meio da documentação, que a Impugnante não atende aos requisitos que a torne isenta da contribuição. Contudo, o Relatório Fiscal (e-fls. 34/35) invoca expressamente o processo nº 19515.002922/2009-26, referente ao AI nº 37.011.710-7, e dele consta Relatório Fiscal a asseverar (e-fls. 35 e 37 do processo nº 19515.002922/2009-26):

RELATÓRIO DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

DEBCAD Nº 37.011.710-7 PROCESSO Nº 19515.002922/2009-26

DEBCAD Nº 37.011.711-5 PROCESSO Nº 19515.002923/2009-71

(...)

2.1.1.1 A empresa não recolheu a parte patronal referente as contribuições sociais, porque se enquadrava como entidade filantrópica, porém quando da verificação de sua documentação, ficou constatado que a mesma não atende aos requisitos que a tornem isentas das contribuições.

Além disso, a decisão recorrida (e-fls. 150/166) revela que no Relatório Fiscal do AI nº 37.011.712-3 a fiscalização teria melhor explicitado o raciocínio transcrevo (e-fls. 162):

8. Na defesa interposta, a Impugnante, preliminarmente, argui que a Autoridade Fiscal fez constar que a Impugnante “não atende aos requisitos que a torna isenta da contribuição não informando o motivo que o levou a tal conclusão, tomando, assim, difícil a elaboração da defesa, em afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

8.1. Não há como prevalecer tal argumento. Na mesma ação fiscal, conforme consta do processo 19515.002924/2009-15 - Auto de Infração DEBCAD nº 37.011.712-3 de 29/07/2009 e cientificado pelo contribuinte em 03/08/2009 -, lavrado em face da falta de informação na GFIP de dados não relacionados aos fatos geradores (CFL 69), às fls. 24, o Auditor Fiscal registra que:

“(...) a entidade de ensino deixou de apresentar os documentos que comprovassem sua situação como entidade isenta de contribuições sociais. O pedido de Concessão de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEAS foi indeferido pelo Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS, conforme Resolução CNAS nº 049/2004, publicada no DOU de 12/05/2004 e indeferido em grau de reconsideração, pela Resolução 016/2007 de 15/02/2007, publicada em 28/02/2007.”

8.2. E tal fato é admitido pela própria Impugnante que faz constar, às fls. 46, em sua defesa, ao referir-se ao Conselho Nacional de Assistência Social: **“40. (...) estando sob análise o pedido de concessão do certificado (doc. 14) ”**

8.3. Claro está que a Autoridade Fiscal disponibilizou o motivo e os elementos pelos quais baseou a autuação fiscal, não havendo que se falar em afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

O presente lançamento foi cientificado em 03/08/2009 (e-fls. 04) e o AI nº 37.011.710-7 também foi cientificado em 03/08/2009 (e-fls. 05 e 95 do processo nº 19515.002922/2009-26). Da mesma forma, o AI nº 37.011.712-3 foi cientificado em 03/08/2009, conforme revela o excerto acima transcrito da decisão recorrida.

Nesse contexto, a entidade compreendeu adequadamente a motivação do lançamento, ou seja, a recorrente compreendeu que lhe foi imputada a não apresentação de documentos a comprovar a imunidade, especificamente a Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social, tanto que consta (negrito original) da impugnação (e-fls. 47):

III - DA IMUNIDADE

39. Caso esta autoridade julgadora não anule a NFLD nº. 37.011.711-5, pelos motivos acima descritos, ele deve ser cancelado no que concerne às contribuições devidas a terceiros, haja vista que **a Impugnante faz jus a imunidade das contribuições sociais, conforme preceitua o artigo 195, §, 7º, da Constituição.**

40. A Impugnante é imune às contribuições incidentes sobre a folha de salários por ser associação constituída para prestar serviços educacionais sem fins lucrativos declarada de utilidade pública municipal (doc. 10), de utilidade pública estadual (doc. 11) e de utilidade pública federal (doc. 12), encontrar-se registrada no Conselho Nacional de Assistência social desde 1944 (doc. 13), estando sob análise o pedido de concessão do certificado (doc. 14) e encontrar-se inscrita no Conselho Municipal de Assistência Social (doc. 15).

O voto condutor da decisão recorrida agregou não constar a emissão de Ato Declaratório de Isenção de Contribuições Previdenciárias, a respaldar a imputação fiscal de não ter sido comprovada a certificação pelo CNAS, sendo que a ausência de certificação, por consequência, inviabilizaria o requerimento do § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, salvo demonstração de direito adquirido, transcrevo (e-fls. 164/165):

8.12. Conforme consulta realizada no Sistema Informatizado da Previdência Social, na data de 22/12/2009 (fis. 141, que ora é juntada ao presente processo) verifica-se que, até o momento, o INSS/RFB não emitiu nenhum Ato Declaratório de Isenção de Contribuições Previdenciárias em face da Impugnante, de modo que a mesma nunca esteve no gozo da “isenção” prevista no § 7º, do art. 195 da CF.

8.13. Deve ser salientado, que também não foi concedido pelo CNAS o Certificado de Entidade de Assistência Social - CEAS, fato admitido pela própria Impugnante, conforme já exposto no item 8.2. do presente Acórdão. Portanto, claro está que a empresa não poderia autoenquadrar-se como entidade isenta e deixar de recolher as contribuições devidas à Previdência Social como se, automaticamente, passasse a fazer jus ao benefício previsto no art. 197, § 7º, da Constituição Federal. Ora, tal procedimento não encontra guarida na legislação aplicável à matéria, tendo em vista os vários requisitos previstos no art. 55, da Lei 8.212/91, vigente à época dos fatos geradores, que conforme acima foi enfatizado, devem ser cumpridos pelas entidades, de forma cumulativa, para a obtenção da isenção em questão que deve ser requerida, consoante dispõe o § 1º do referido dispositivo legal, junto ao órgão competente, no caso, ao INSS.

8.14. Desta forma, como nunca houve emissão de Ato Declaratório de Isenção de Contribuições Previdenciárias e, portanto, nunca houve o reconhecimento da isenção, por parte do INSS, mediante processo administrativo onde pudesse ser verificado o cumprimento dos requisitos previstos no art. 55, da Lei 8.212/91, a Impugnante jamais esteve liberada do recolhimento das contribuições previdenciárias. A “isenção/imunidade” deveria ter sido requerida junto ao INSS, órgão competente à época dos fatos geradores. E tal benefício somente teria início após a emissão do Ato Declaratório de Isenção de Contribuições Previdenciárias, cuja fruição retroagiria à data do protocolo do requerimento feito pela entidade interessada.

Apesar de a decisão recorrida agregar a explicitação de não haver Ato Declaratório de Isenção, resta a constatação de que a fiscalização imputou a não comprovação da certificação para o período objeto do lançamento.

Nesse ponto, temos de ter em mente que, em face do decidido pelo Supremo Tribunal Federal em relação ao tema nº 32 de repercussão geral, o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, deve ser compreendido à luz do critério eclético adotado pelo Ministro Teori Zavascki nas ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, convertidas em ADPFs, uma vez que, quando do julgamento conjunto dos embargos de declaração no RE-RG 566.622 e nas ADIs/ADPFs, a Corte adotou tal critério para reformular a tese relativa ao tema nº 32, mas sem empreender a uma análise casuística dos incisos e parágrafos do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, à luz dessa reformulação, apenas declarando o inciso II, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429, de 1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001, expressamente constitucional e o inciso III e os parágrafos 3º, 4º e 5º, alterado e acrescidos pela Lei nº 9.732, de 1998, expressamente inconstitucionais, restando, por conseguinte, os demais incisos e parágrafos formalmente constitucionais na medida em que não interferiram na definição do modo beneficente de atuação, especificamente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas, não se configurando, por óbvio, tal interferência quando houver respaldo no art. 14 do CTN.

Assim, diante do definido no RE-RG 566.622 e nas ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, convertidas em ADPFs, o § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, deve ser compreendido como exigência meramente procedimental destinada à declaração pelo órgão de fiscalização do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade, a pré-constituir prova a favor da entidade e impedir o imediato lançamento de ofício ao tempo de vigência do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, ou seja, ressalvada a comprovação do direito adquirido a que se refere o Decreto-Lei nº 1.572, de 1977, a falta do requerimento do § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, e do decorrente Ato Declaratório autorizava o lançamento das contribuições ao tempo de vigência do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, com o relato do não atendimento ao disposto no § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, cabendo à autuada o ônus de provar o fato impeditivo ao lançamento, ou seja, de ser imune no período objeto do lançamento.

No caso concreto, não havia Ato Declaratório. Logo, a fiscalização poderia efetuar de imediato o lançamento. Contudo, a inequívoca motivação do lançamento se limitou a imputação da não comprovação da certificação.

Por conseguinte, não se cogita de nulidade do lançamento por vício na motivação ou cerceamento de defesa, na medida em que se compreenda a lide como restrita à imputação da não comprovação da certificação.

Nestes termos divirjo da Relatora para não acolher a preliminar de nulidade, entendendo cabível a apreciação do mérito atinente à certificação. No que toca à rejeição da preliminar de nulidade por irregularidade do MPF, acompanho o voto da Relatora.

No mérito, a recorrente sustenta que cumpriu os requisitos do art. 14 do CTN e do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, contudo não há prova nos autos de que tenha obtido a Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social para o período objeto do lançamento, competências 03/2006 a 05/2007.

Com os memoriais é noticiado que a Portaria nº 1.431, de 11 de novembro de 2011, processo nº 71010003335200955, teria renovado a certificação ao apreciar documentos contábeis e assistenciais referentes aos exercícios de 2006, 2007 e 2008.

A simples leitura da Portaria, constante do DOU de 14/11/2011, revela que não se trata de renovação, mas de concessão do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social com vigência de 13/11/2011 à 12/11/2014, não havendo elementos nos autos para se

presumir a partir dessa Portaria o cumprimento dos requisitos em relação ao período de 03/2006 a 05/2007.

Portanto, como o inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, foi julgado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Especial RE 566.622, em sua 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, resta como não comprovado que em relação à época de ocorrência dos fatos geradores tivesse a entidade Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, para efeito de fruição do benefício de desoneração das contribuições devidas à seguridade social.

Isso posto, voto por REJEITAR AS PRELIMINARES¹ e, no mérito, por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro

¹ Destaco que meu voto restou vencedor apenas em relação à rejeição das preliminares.