



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>19515.003005/2010-01</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2201-011.846 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	6 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ASSOCIAÇÃO PIO XII – IRMÃS FRANCISCANAS DA PROV. DEUS
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE. REGRAS PARA A IMUNIDADE. LEI COMPLEMENTAR.

Faz jus à imunidade das contribuições previdenciárias a entidade beneficente de assistência social que cumprir, cumulativamente, as exigências contidas no art. 14 do CTN, até o advento da Lei Complementar n. 187/2021.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE. EXIGÊNCIA DO CEBAS. TEMA 32 DO STF.

A exigência do CEBAS é constitucional, dada decisão do Supremo Tribunal Federal de que o Certificado é um aspecto procedimental da imunidade.

REMISSÃO. LEI COMPLEMENTAR 187, ART. 41. ADI 2026 E 4480 do STF. Aplica-se a remissão prevista no art. 41 da Lei Complementar 187/2021 nos casos em que o cancelamento do reconhecimento de entidade beneficente foi lastreado por artigos declarados inconstitucionais nas ADIs 2026 e 4480.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Sala de Sessões, em 6 de agosto de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Gomes Favacho** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Marco Aurélio de Oliveira Barbosa** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Debora Fofano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, LuanaEsteves Freitas, Thiago Alvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa(Presidente).

## RELATÓRIO

Trata o **Auto de infração DEBCAD nº 37.240.759-5** (fl. 04), consolidado em 27/09/2010, de Contribuições Previdenciárias parte patronal, inclusive SAT/RAT, incidentes sobre as remunerações de empregados, e Contribuições Previdenciárias parte patronal, incidentes sobre as remunerações de contribuintes individuais, referente ao período de 01/01/2006 a 13/2007.

Informa a Fiscalização que a autuada possuía CEAS (Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social) e diversas renovações, concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), com última validade assegurada até 31/12/2006. Posteriormente, o CNAS publicou os deferimentos dos pedidos de renovação de CEBAS de diversas entidades, em 04/02/2009, com base no art. 37 da MP nº 446, de 2008, inclusive da autuada, através do processo nº 71010.003841/2006-00, cuja validade do Certificado compreendia o período de 01/01/2007 a 31/12/2009.

A Contribuinte figura no polo passivo da Ação Civil Pública nº 2008.34.00.038.314-4, proposta pelo Ministério Público Federal, tendo sido prolatada a decisão judicial nº 070, de 03/04/2009, que determina a fiscalização das entidades favorecidas pela citada MP nº 446, de 2008. Posteriormente, houve a suspensão da execução da medida liminar em razão de decisão do Tribunal Regional Federal da Primeira Região.

Anteriormente, em 17/04/2006, foi emitido Ato Cancelatório nº 01/2006, cancelando a isenção da autuada, com efeitos a partir de 01/01/1995. Atualmente, o processo se encontra tramitando em grau de recurso no CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais). Conclui-se que a empresa, em que pese ter obtido a renovação do CEAS pelo CNAS, não tem direito à isenção de contribuições previdenciárias a partir de 01/01/1995, pois teve seu Ato Declaratório de Isenção cancelado por Ato Cancelatório e descumpriu o inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, combinado com o art. 206, inciso IV (redação original), do Decreto nº 3.048, de 1999.

Apurou-se que houve informação incorreta nas GFIP dos campos “FPAS”, “alíquota RAT”, “% isenção filantropia” e “outras entidades”, o que acarretou informação menor da contribuição patronal devida, fato que ensejou a lavratura dos autos de infração nº 37.240.757-9

(CFL 68) e 37.240.758-7 (CFL 69). Ademais, houve falta de recolhimento das contribuições patronais, no período de 01/2006 a 13/2007, motivo pelo qual foi efetuado o presente lançamento.

Foi efetuada comparação entre as multas previstas na legislação em vigor à época dos fatos geradores (Lei 8.212/1991) e legislação em vigor (MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009), para aplicar a penalidade mais benéfica ao contribuinte. Nesse sentido, em todas as competências lançadas, constatou-se que as multas mais benéficas eram as previstas na legislação da época dos fatos geradores.

Cientificada do lançamento a Contribuinte apresentou **Contestação** (fls. 69 a 162), conforme trechos do relatório do acórdão de primeira instância:

O **Acórdão 15-36.612** (fls. 306 a 321) da 6ª Turma da DRJ/SDR, em Sessão de 09/09/2014, julgou a impugnação improcedente. Entendeu a Autoridade Julgadora que:

(...) Cumpre frisar que a pendência de decisão definitiva no processo administrativo no qual se discute a manutenção da isenção pela entidade não constitui óbice à constituição do crédito tributário correspondente às contribuições devidas. O lançamento pode e deve ser efetuado pela administração tributária, a fim de evitar que as contribuições sejam alcançadas pela decadência. A decisão definitiva no processo de isenção é requisito apenas para que a União proceda à cobrança das contribuições lançadas.

Destaque-se que as contribuições previdenciárias que se encontram com a exigibilidade suspensa não poderão ser objeto de atos pertinentes à cobrança, inscrição em Dívida Ativa e a propositura da ação de execução fiscal enquanto não julgado definitivamente o referido recurso. Na ocorrência de extinção da causa suspensiva da exigibilidade, o crédito passa a ser imediatamente exigível, devendo a Administração proceder aos respectivos atos de cobrança. Na hipótese do recurso ser decidido favoravelmente à autuada, com reconhecimento de imunidade retroativa, seus efeitos repercutirão nestes autos, com a extinção do crédito lançado relativo ao período em que for reconhecida a imunidade. Note-se, porém, que a falta de decisão administrativa de segunda instância naquele processo não representou óbice para o presente lançamento, tampouco para o seu andamento.

Nesse sentido, havendo ou não recurso contra esta decisão, o presente processo é conexo ao citado processo nº 36624.005492/2006-33, pendente de julgamento, motivo pelo qual este processo deve ser encaminhado ao CARF para ser pensado àquele.

Cumpre registrar que a impugnação anexada ao presente processo faz menção ao presente processo nº 19515.003005/2010-01, mas menciona o auto de infração nº 37.240.757-9 (obrigação acessória - CFL 68), que consta de outro processo nº 19515.003003/2010-11, enquanto neste processo foi lançado o auto de infração nº 37.240.759-5 (contribuições previdenciárias – parte patronal). As alegações referentes ao auto de infração nº 37.240.757-9 (obrigação acessória - CFL 68) não são pertinentes a este processo, motivo pelo qual serão objeto de análise no processo apropriado. Ademais, quanto à sua alegação de que o resultado das impugnações apresentadas nos autos de infração nº 37.240.759-5 e 37.240.760-9 influencia no resultado do julgamento

do auto de infração nº 37.240.757-9, cumpre registrar que este último auto de infração citado (CFL 68) somente será julgado após a conclusão do julgamento daqueles autos de infração (nº 37.240.759-5 e 37.240.760-9), que tratam do descumprimento de obrigações tributárias principais. Nesse sentido, esta decisão, como já dito, refere-se ao auto de infração nº 37.240.759-5.

Em face das razões expendidas e à luz da legislação previdenciária, rejeito as alegações suscitadas na peça de Impugnação, votando no sentido da PROCEDÊNCIA do presente crédito tributário, consubstanciado no Auto de Infração nº 37.240.759-5.

Cientificada em 19/02/2015 (fl. 326) a Contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** (fls. 332 a 380) em 23/03/2015 (fl. 329). Nos seguintes termos:

#### I — DO ATENDIMENTO AOS PRESSUPOSTOS RECURSAIS (fl. 333):

Estão presentes os requisitos autorizadores do recurso, tendo a Recorrente tomado ciência da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (BA) no dia 20 de fevereiro de 2015 (sexta-feira), conforme Intimação nº 673/2015 encaminhada via postal — AR nº JH 499 248 511 BR (comprovante de entrega emitido pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos — Doc. 1).

Tendo em vista que os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato, a contagem do prazo para o presente recurso voluntário iniciou-se em 23 de fevereiro de 2015 (segunda-feira), terminando em 24 de março de 2015 (terça-feira).

Portanto, tempestivo é o presente recurso, por estar dentro do lapso temporal peremptório estabelecido pela legislação que rege o processo administrativo fiscal no âmbito da administração federal, que é de 30 dias, contados a partir da ciência do ato administrativo (art. 33 do Decreto nº 70.235/72).

Sendo assim, o recurso deve ser admitido.

#### II— DOS FATOS (fl. 333): (...)

#### III — PRELIMINARMENTE:

##### 3.1 — Da desobediência à decisão judicial (fl. 336):

Cumpre demonstrar o total equívoco cometido pela Ilustre Relatora, e porque não dizer, desobediência à decisão judicial válida, contrapondo ao princípio da segurança jurídica, princípio esse que orienta igualmente os atos da Administração Pública. Vejamos o que decidiu o Juízo Federal de São Paulo — SP, conforme consta de excerto extraído de sentença firmada em 1ª Instância e confirmada pelo Tribunal ad quem: (...)

Ao não considerar tal decisão manejada por Juízo competente, reconhecendo e determinando o reconhecimento do direito da Recorrente em ter seu processo avaliado e julgado no âmbito administrativo, conforme legislação à época, fere de morte o auto de infração de lavra da D. Fiscalização, além de todos os atos que dele decorrem no sentido de manter tal ato, inclusive, o próprio acórdão 15-36.612 da 6ª Turma DRJ/SDR da Delegacia da Receita Federal do Brasil de

Julgamento em Salvador (BA), que ora se enfrenta. Além disso, serve essa decisão para evidenciar, de forma patente, o desleixo administrativo em ofensa aos direitos da Recorrente, já que a Ilustre Relatora deixa anotado em seu voto o seu descompromisso e interesse em analisar as considerações apresentadas, limitando-se a afirmar que o ato da fiscalização teve por objetivo evitar a decadência de um direito que nem existe. Nas falas da Ilustre Tributarista Mizabel Machado DERZI1 "...onde não existe nada, até o Rei perdeu o seu direito".

### 3.2 — Do efeito suspensivo no processo tributário administrativo (fl. 338)

(...) Atesta a Ilustre Relatora com o seu entendimento, ofensa grave ao princípio da legalidade, que por obrigação de norma que garante ao administrado a preservação da moralidade administrativa, ver o seu pleito analisado e julgado com decisão devidamente motivada, o que não acontece in casu. E mais, de forma completamente contraditória, ao eximir-se em analisar a condição de entidade beneficente de assistência social, condição que assiste à Recorrente o direito à imunidade das contribuições previdenciárias, a Ilustre Relatora contamina toda a fundamentação legal que justificou a lavratura do AI. Isto porque é em função dessa condição de entidade beneficente de assistência social, que a legislação que regula o processo administrativo de cancelamento de isenção atribui às entidades desse escol o direito ao efeito suspensivo em relação aos efeitos do cancelamento, sendo o principal deles o lançamento do crédito tributário. Novamente, é forçoso concluir que onde não existe situação fática que caracteriza a legalidade da constituição do crédito por meio do lançamento, se este ocorre, encontra-se totalmente desconectado da legalidade atribuída ao ato vinculante.

Conforme se depreende de todo esse contexto, o processo administrativo que tratava à época do gozo e cancelamento do benefício da imunidade tributária das contribuições previdenciárias, ainda que sob a ótica míope da isenção, possuía rito próprio. Desse rito específico, percebe-se de forma clara e concisa, a real preocupação tanto do legislador ordinário quanto do normatizador, em proteger o interesse público que as entidades beneficentes de assistência social, assim como a Recorrente, carregam em seu DNA.

Daí, fundamentado na legislação de regência, pode-se afirmar que o efeito suspensivo conferido ao recurso contra Ato Declaratório de Isenção tem o condão de reestabelecer a situação pré-existente que figurava no cenário jurídico antes da ocorrência do próprio ato cancelatório. E nesse caso, a situação pré-existente reconhece o direito da Recorrente à fruição da imunidade tributária das contribuições sociais, ainda que sob a pecha de isenção.

No âmbito da Recorrente, tal conclusão é de substancial importância para que esse Colendo Conselho determine a anulação do AI aqui enfrentado e, conseqüentemente, o arquivamento do processo com a respectiva extinção de suposto crédito tributário, ao invés de considerar-se simplesmente fato ligado à suspensão de exigibilidade do respectivo crédito. Ou seja, o

lançamento justificado pela Ilustre Relatora nasce de ato eivado de ilegalidade, que o contamina a ponto de determinar sua extinção pelo arquivamento do processo. Tal procedimento em nada contrasta com o interesse público, que difere em muito do interesse arrecadatório. (...)

Sendo assim, a lavratura dos Autos de Infração por parte da D. Fiscalização estavam assim como estão condicionados e vinculados ao desdobramento do processo administrativo nº 35462.0001287/2005 no qual se discute a validade do Ato Cancelatório nº 01/2006. De forma equivocada, contrariando o efeito suspensivo atribuído por norma plenamente válida aplicável ao caso, o lançamento do tributo partiu de presunção completamente ilegal de que a perda da isenção é real e válida, contrariando sim a presunção constitucional do direito imunitário, o que veda tal conclusão, uma vez pendente de julgamento o recurso voluntário apresentado junto à 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — CARF (sob a numeração 36624.005492/2006-33 /Recurso nº 151.083).

#### IV — NO MÉRITO

4.1 — Da inobservância ao contexto fático para fins de aplicação da norma *versus* atividade administrativa vinculada e obrigatória (fl. 344):

A abordagem apresentada pela Recorrente em sua impugnação, situa-se no campo da interpretação apresentada pela D. Fiscalização e chancelada pela Ilustre Relatora ao não levar em consideração o universo jurídico trazido à baila na impugnação dos Ars enfrentados. Ou seja, da inobservância do contexto fático para fins de aplicação da norma imunizante contida no art. 195, § 7º da Constituição Federal. Não é deixar de aplicar a norma, mas saber qual a norma que se amolda aos fatos concretos trazidos à discussão. E no caso em tela, não restam dúvidas de que o nosso ordenamento jurídico prioriza a aplicação da imunidade tributária nos contornos apresentados pela Recorrente, o qual foi totalmente desprezado no julgamento que aqui se combate. E, considerando o efeito suspensivo, que aqui deve ser aplicado em sua totalidade, conforme expressado no item 3.2 — Do efeito suspensivo no processo tributário administrativo e que passa a fazer parte desse conjunto de alegações, conjugado com as questões aplicadas ao universo da imunidade tributária, tem-se a declaração de total ilegalidade do crédito tributário constituído, não podendo o mesmo sobrestar-se ao direito da Recorrente, ainda que sob a alegação de defender um suposto interesse público não verificado no caso.

Esse é o pano de fundo que gostaríamos de delinear, para que os Eminentes Conselheiros analisassem especificamente as normas contidas no art.195, § 7º da Constituição e no art. 14 do CTN, como fontes primárias e suficientes à fruição do direito à imunidade tributária da Recorrente, e o tratamento a que se propõe o Art. 206, inc. IV § 8º, do Decreto nº 3.048/99, ao atribuir efeito suspensivo em face de recurso contra ato declaratório de cancelamento de isenção. Tal processo de subsunção se faz necessário, para que se compreendam os fundamentos apresentados pela Recorrente, contrários à constituição do crédito tributário, tanto a nível de imunidade

tributária quanto à nível de inexistência de um possível fato gerador que possa ocasionar a constituição de crédito e a posterior suspensão desse mesmo crédito por força de aplicação do Art. 151 do CTN, assim como entende a Ilustre Relatora. Daí que, faz-se necessário que se cumpra os princípios norteadores, o sentido e o alcance da norma imunizante, albergada constitucionalmente.

#### 4.2 — Da correta aplicação da legislação (fl. 355):

A verdade é uma só: o princípio da legalidade impõe que o agente público observe fielmente, todos os requisitos expressos nas leis como da essência do ato vinculado. O seu poder administrativo restringe-se, em tais casos, ao de praticar o ato, mas de praticá-lo com todas as minúcias especificadas na lei, o que compreende a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, lhe sendo vedado conduta diversa, sob pena de invalidade do ato.

Ademais, a Constituição apresenta-se como fonte primária do Direito Administrativo. Sendo assim, este poder vinculado obriga que o agente administrativo observe, em primazia, os fundamentos constitucionais. No exercício de tal poder, a Administração Pública, se assim não preconiza, fere novamente o princípio da legalidade, já que a vinculação tem natureza de matéria legal. Dessa forma, entende-se que as questões de natureza constitucional devem prevalecer sempre sobre os aspectos administrativos de livre convicção do agente

administrativo, devendo fazer parte de sua aplicação.

Porque afastar a aplicação da imunidade tributária albergada constitucionalmente no art.195, §7º da Constituição Federal e no art. 14 do CTN? Qual o motivo? Qual o fundamento para esse procedimento? O não enfrentamento das condições postar à discussão verdadeira omissão) não pode ser fundamento de um ato administrativo, por ser, apenas uma vontade de seu agente. (...)

#### 4.3 — Da limitada apreciação, por parte da autoridade julgadora, das questões apresentadas pela Recorrente (fl. 356):

A teor do acima esposado, a Recorrente, no exercício de seu direito à ampla defesa e ao contraditório, apresentou nas impugnações aos Autos de Infração constitutivos do crédito tributário relativo às contribuições previdenciárias, vastos argumentos e fundamentos contrários às situações elencados pela D. Fiscalização.

No entanto, apesar de a Recorrente ter provocado o debate das questões mencionadas, a D. Autoridade Julgadora se absteve do enfrentamento das matérias arguidas pela Recorrente, se limitando, apenas, a desconsiderar os fundamentos trazidos à discussão: (...)

Ora, porque os requisitos do art. 14 do CTN não são suficientes para reconhecimento da situação imunitária? E por, que todas as ações realizadas pela Recorrente no campo da educação e da assistência social, de forma benemérita, não foram objeto de conhecimento e análise por parte da Ilustre Relatora? Por que os argumentos não devem ser acatados? Por

que considerar a existência de fato gerador onde se verifica a validade da imunidade tributária? Quais os motivos ou os fundamentos para subsidiarem esse entendimento? Essa questão assume especial relevância no âmbito do processo administrativo, uma vez que a Recorrente tem o direito em ver apreciada a matéria sob a qual apresenta fatos e fundamentos capazes de tornarem ineficaz o ato administrativo.

A falta de manifestação expressa e fundamentada acerca dos fatos apresentados pela Recorrente macula o ato administrativo da D. Autoridade Julgadora, uma vez que a Administração tem o dever de proceder, em relação aos administrados, com sinceridade e clareza, sendo-lhe interdito qualquer comportamento astucioso e omissivo, produzido de maneira a confundir, dificultar ou minimizar o exercício de direitos por parte dos cidadãos. (...)

#### 4.4 — Do ato cancelatório exarado em 2006, como pressuposto e fundamento para a constituição do crédito tributário (fl. 361):

Ao fundamentar os procedimentos adotados pela D. Fiscalização para fins de lavratura dos autos de infração, a Ilustre Relatora toma como referência o Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais nº 01/2006, de lavra da Delegacia da Receita Previdenciária, expedido em 17 de abril de 2006, alegando que a Recorrente teria sua suposta isenção de contribuições previdenciárias "CANCELADA" a partir de 10 de janeiro de 1995.

Saltam aos olhos, pela simples observação das ponderações apresentadas e trazidas à baila no item acima. Como poderia, à luz dos princípios que regem o Direito Tributário assim como as normas gerais abstraídas do nosso Código Tributário Nacional, um ato Cancelatório expedido em abril de 2006 ter o condão de cancelar direito de natureza constitucional, a partir do ano de 1995? Só mesmo um desconhecimento injustificável, que vicia todo o entendimento esposado pela Ilustre Relatora, para trafegar nessa linha de entendimento.

Além disso, devemos ressaltar que, ainda que tal Ato Cancelatório possa produzir os efeitos dispostos em norma, que é o cancelamento da suposta isenção das contribuições previdenciárias da Recorrente, o mesmo não tem o condão de perdurar através do tempo, já que seus efeitos são de aplicação limitada, extremado no âmbito de determinado período onde foram verificados possíveis procedimentos (em tese) que justificaram a perda da isenção no período. Ou seja, os efeitos do Ato Cancelatório não devem perdurar na eternidade, mas sim, no lapso temporal onde foram verificados os possíveis descumprimentos que motivaram a sua expedição.

O Ato Cancelatório nº 01/2006, especificamente na Decisão-Notificação de Cancelamento de Isenção nº 21.003/001/2006, está evidenciado o período submetido à fiscalização e sobre o qual foram encontradas as supostas irregularidades, ou melhor, constatado o suposto descumprimento dos requisitos do inciso III, do art. 55 da Lei nº 8.212/91, e, por consequência, determinado o "cancelamento da isenção": 1995 a 2004.

Tomemos agora o AI ora enfrentado, para identificarmos qual o período de constituição do crédito tributário que aqui se combate: 01/2006 a 13/2007.

Vê-se que o suposto "cancelamento" da "isenção", independente do efeito suspensivo atribuído à decisão, diz respeito ao período de 1995 a 2004, período esse examinado pela Fiscalização Previdenciária e que serviu de fundamento para a decisão do ato administrativo que impediu a fruição do benefício tributário por parte da Recorrente. No entanto, o período do crédito tributário constituído por intermédio do AI que ora se combate é completamente diferente daquele sob o qual recai o dito "cancelamento": 2006 a 2007. (...)

#### 4.5 — Representação Fiscal para fins penais (fl. 372):

Muito embora a Ilustre Relatora tenha se abdicado (ilegalmente) de apreciar os argumentos apresentados pela Recorrente quando da impugnação, argumentos estes relacionados ao contexto da execução de políticas públicas promovidas pela entidade, assim esta não age em relação ao procedimento dito vinculado, no que tange à D. Fiscalização, ao abordarmos a proposição da fiscalização: Representação Fiscal para Fins Penais. E assim se pronuncia a Ilustre Relatora, deixando à mostra o corporativismo predominante: (...)

Conforme consta do corpo do Relatório Fiscal de lavra do Ilustre Auditor Fiscal, a celeuma que gera a interpretação do agente público quanto a ocorrência de ilícito criminal, de forma resumida, diz respeito ao fato de a Recorrente ter apostado código considerado impróprio nas GFIP apresentadas à época. Mas, como considerar crime a aposição de informação considerando a entidade como legítima pertença ao universo das instituições imunes, se o que sustentou o entendimento da D. Fiscalização vincula-se a ato que não deveria extrapolar os seus efeitos a anos distintos a 1994 a 2005, conforme abordado no item 4.4 deste recurso? No entanto, farto material probatório que comprova a condição de entidade beneficente de assistência social da Recorrente foi anexado à Impugnação e, por conduta omissiva e ilegal, não foram objetos de análise nem pela D. Fiscalização e muito menos considerada pela Autoridade Julgadora titular do ato revisional.

Assim, para que tal entendimento seja por vez sepultado, faz-se necessário que tais documentos e informações sejam objeto de análise por parte dessa instância recursal, para que no mérito, possa afastar de vez a existência de qualquer conduta delituosa cometida pelos integrantes da direção da Recorrente em face dos cargos de direção que ocuparam no período abrangido pela fiscalização.

De forma que, para que tal pleito seja atendido, faz-se necessário que esse Colendo Conselho revise a peça impugnatória para fins de verificação de todo o material probatório relacionado à condição de entidade beneficente de assistência social da Recorrente, sob pena de novamente, ver esta o seu pleito não validado pelo princípio basilar da legalidade dos atos administrativos. (...)

#### 4.6 - Do Interesse Público inerente às operações da Recorrente — Razoabilidade e Proporcionalidade (fl. 361):

Ao anotar o entendimento aqui reportado, a Ilustre Relatora demonstra total desconhecimento dos interesses a que o Estado, na pessoa do administrador público, obriga-se a preservar. Interesses esses previstos no Art. 37 da Constituição Federal, mas que sabidamente o legislador infra-constitucional soube preservar, de forma a não prevalecer interesses particulares em detrimento do interesse público.

Diante desta situação, até pela falta de pressuposto econômico nas operações da Recorrente, orientado pelos princípios que regem a Administração Pública, e, por conseguinte, o Processo Administrativo na esfera Pública, quais sejam o Princípio da Razoabilidade e da Proporcionalidade, o julgador deve balizar-se pela adequação entre meios e fins.

O Princípio da Razoabilidade, que guarda estreitas relações de proporção entre meio e fim, está contido implicitamente no art. 2º, parágrafo único, da Lei nº 9.784/99 que determina à Administração Pública balizar os meios e fins, sendo vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquela estritamente necessária ao atendimento do interesse público. Nota-se que a tributação faz parte do interesse público, mas não é sinônimo deste.

Conforme dito anteriormente, e que a Autoridade Julgadora se eximiu de considerar e avaliar, o princípio da proporcionalidade determina que a aplicação da lei seja congruente com os exatos fins por ela visados em face da situação concreta. Deve haver lógica entre a decisão administrativa e a sua própria eficácia. Se a atuação da administração restringe a situação jurídica dos administrados além do que caberia, por imprimir às medidas tomadas uma intensidade ou extensão desnecessária, ressalta a ilegalidade da conduta. O excesso não milita em benefício de ninguém, sendo apenas um agravo inútil aos direitos de cada qual.

Nesse sentido, o que podemos dizer acerca da conduta da D. Fiscalização, patrocinada pela Autoridade Relatora que, diante de todos os fatos e documentos comprobatórios de suas ações e programas de assistência social realizados a pessoas carentes, se nega a validar tal situação, apegando-se a ato declaratório com limitação temporal que não alcança o período em discussão, para imputar à Recorrente a perda eterna do benefício da imunidade tributária, dita isenção das contribuições previdenciárias?

O princípio da razoabilidade, por sua vez, tem fundamento em análise valorativa, afastando condutas contrárias ao bom-senso que não estabeleçam relação racional entre a finalidade normativa e a conduta administrativa. O administrador, em suas decisões e despachos no processo administrativo, deve agir com certa margem de discricionariedade, visando a adequação da providência requerida às necessidades administrativas. Por garantia desses princípios, resguardados como dito, na Lei nº 9.784/99,

apresenta-se como ator principal o interesse público a que se quer preservar.

A verdade é uma só: o princípio da legalidade impõe que o agente público observe fielmente, todos os requisitos expressos nas leis como da essência do ato vinculado. O seu poder administrativo restringe-se, em tais casos, a não-somente praticar o ato, mas de o praticar com todas as minúcias especificadas na lei, em sentido lato, sendo vedado-lhe conduta diversa sob pena de invalidade do ato.

#### 4.6 - Do Interesse Público inerente às operações da Recorrente — Razoabilidade e Proporcionalidade (fl. 375):

As entidades sem fins lucrativos são instituições com propósitos específicos de provocar mudanças sociais; as contribuições, doações e subvenções se constituem, normalmente, nas principais fontes de recursos financeiros, econômicos e materiais, sendo que a atividade assistencial apresenta-se como forma de cumprimento de seus objetivos; o patrimônio pertence à entidade como um todo, não cabendo aos seus membros ou mantenedores quaisquer parcelas de participação econômica no mesmo; o superávit não é a sua razão de ser, mas um meio necessário para garantir a continuidade e o cumprimento de seus propósitos institucionais. São características reveladoras da ausência de fins lucrativos, cujo resultado final se reverte em prol da sociedade, numa típica conduta estatal. São agentes 'de mudança humana. 'Seu produto, exemplificadamente, é um paciente curado, uma criança que aprende, um jovem que se transforma em um adulto com respeito próprio, isto é, toda uma transformação de vida.

Nesse sentido, julgamos imperioso asseverar que a Recorrente, conforme fartamente demonstrado em toda a documentação colhida pela D. Fiscalização, assim como em todos os argumentos e provas anexados à impugnação, é, sem dubitações, uma Instituição de Educação e Assistência Social sem Fins Lucrativos e benemerente, se enquadra nas especificidades aqui delineadas, estando assegurada a ausência de capacidade econômica, pois, todas as forças da Instituição estão voltadas ao bom desempenho de relevante atividade complementar e de colaboração com o Estado. (...)

É o relatório.

### VOTO

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

#### **Admissibilidade.**

Inicialmente, atesto a tempestividade da peça recursal. Cientificada em 19/02/2015 (fl. 326) a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 332 a 380) em 23/03/2015 (fl. 329).

**CEBAS. Exigências legais.**

A tratativa quanto às exigências necessárias à fruição da imunidade concedida pela CF/1988 (art. 195, § 7º) às Entidades de Assistência Social merece alguns comentários antes de adentrar-se ao mérito dos autos.

Inicialmente, cabe citar o texto constitucional acerca do tema: *“São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”*

Os requisitos dispostos pelo CTN são:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 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; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

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 art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do art. 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

O art. 9º, IV, C do mesmo dispositivo legal, por sua vez, dispõe:

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; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 2001).

Logo, a imunidade constitucional se destina à Instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos que respeitem os critérios estabelecidos por lei, quais sejam: os incisos I, II e III do CTN, anteriormente citados.

Estes são os únicos critérios a serem observados, dado que o STF firmou o Tema n. 32/2022: *“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.”*

Anteriormente, a Lei n. 8.212/1991 estabelecia exigências de contrapartida, bem como a lei n. 9.732/1998. Ocorre que, com o advento da LC n. 187/2021, art. 41, ficam extintos os

créditos decorrentes de contribuições sociais expressamente baseados em dispositivos da legislação ordinária declarados inconstitucionais, em razão das ADIs n. 2028, 4480 e correlatas.

Feitas essas considerações iniciais, vejamos o caso.

Através do Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais nº 01/2006, da Delegacia da Receita Previdenciária São Paulo Oeste, emitido em 17/04/2006, a Entidade teve a sua isenção de contribuições previdenciárias cancelada a partir de 01/01/1995, por descumprimento do inciso III (redação original) do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, combinado com o art. 206, inciso IV (redação original), do Regulamento da Previdência Social — RPS, conforme relatório fiscal.

O art. 55 da Lei n. 8.212/1991 assim dispunha:

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 Medida Provisória nº 446, de 2008).

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).

Com advento da Lei Complementar nº 187/2021, que “Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes e regula os procedimentos referentes à imunidade de contribuições à seguridade social de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal”, houve remissão dos créditos tributários constituídos com base em dispositivos da legislação ordinária declarados inconstitucionais, em razão dos efeitos da inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade 2028 e 4480:

Art. 41. A partir da entrada em vigor desta Lei Complementar, ficam extintos os créditos decorrentes de contribuições sociais lançados contra instituições sem fins lucrativos que atuam nas áreas de saúde, de educação ou de assistência social, expressamente motivados por decisões derivadas de processos administrativos ou judiciais com base em dispositivos da legislação ordinária declarados inconstitucionais, em razão dos efeitos da inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n.º 2028 e 4480 e correlatas.

A ADI 2028 assim decidiu:

Decisão: O Tribunal, por maioria, conheceu da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, vencidos os Ministros Roberto Barroso, Dias Toffoli, Carmen 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. Aitou 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 Carmen Lúcia. Plenário, 02.03.2017.

O Ato Cancelatório n. 01 ocorreu em 2006, com efeitos a partir de 1995, baseado no descumprimento do Inciso III do art. 55 da lei n. 8.212/1991:

(fl. 176) 1. DECLARAÇÃO DE CANCELAMENTO

DECLARO CANCELADA, com base no disposto no § 8º , artigo 206, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06 de Maio de 1999, a partir de 1º de janeiro de 1995, a isenção das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei n. 8.212, de 24 de Julho de 1991 concedida à entidade Associação Pio XII - Irmãs Franciscanas da Divina Providência, acima identificada, por descumprimento do inciso III (redação original) do artigo 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, combinado com o artigo 206, inciso IV (redação original), do Regulamento da Previdência Social - RPS.

São Paulo, 17 de Abril de 2006

Este é o entendimento adotado neste Conselho, como demonstram os julgados abaixo:

**Processo: 15983.000076/2011-57, Acórdão n. 9202-011.070, Relator Conselheiro Régis Xavier Holanda, Sessão de 18/12/2023.**

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007 RECURSO ESPECIAL FAZENDA NACIONAL. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO Diante da comprovação do alegado dissídio jurisprudencial, em razão da divergência de entendimentos entre os acórdãos paradigmas e o acórdão recorrido, em situações fáticas similares, mostra-se imperioso o conhecimento do Recurso Especial. PREVIDENCIÁRIO. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. PRESSUPOSTOS MATERIAIS FRUIÇÃO. PRECEDENTE SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.RE 566.622. No julgamento conjunto dos embargos de declaração no RE 566.622 e nas ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, convertidas em ADPFs, o STF reformulou a tese relativa ao tema nº 32, declarando o inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/91, 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, 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 interfiram 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. Quanto aos dispositivos vigentes à época dos fatos geradores, não houve declaração de inconstitucionalidade em relação ao art. 55, incisos I, II, IV, V, § 1º, da Lei nº 8.212/91.

**Processo: 15758.000009/2010-15, Acórdão n. 2401-009.644, Relatora Andrea Viana Arrais Egypto, Sessão de 14/07/2021.**

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005 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). A norma que condiciona a certificação à entidade de assistência social que presta serviços ou realiza ações sócio-assistenciais de forma gratuita, 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, em que, 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).

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário. (documento assinado digitalmente) Miriam Denise Xavier – Presidente (documento assinado digitalmente) Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, Miriam Denise Xavier (Presidente).

**Processo: 35366.002312/2002-63, Acórdão n. 2402-011.110, Relatora Ana Claudia Borges De Oliveira , Sessão de 07/03/2023.**

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2001 a 31/07/2002 ENTIDADE BENEFICENTE. IMUNIDADE. ART. 195, § 7º, DA CF. CONTRAPARTIDAS A SEREM OBSERVADAS. LEI COMPLEMENTAR. Extrai-se da ratio decidendi do RE 566.622 que cabe à lei complementar definir o modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas; enquanto a lei ordinária apenas pode regular aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo, razão pela qual apenas o inciso II do artigo 55 da Lei nº 8.212/91 tenha sido declarado constitucional. CEBAS. NATUREZA DECLARATÓRIA. EFEITOS EX TUNC. 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 para a fruição da imunidade.

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário interposto. (documento assinado digitalmente) Francisco Ibiapino Luz - Presidente (documento assinado digitalmente) Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino

Luz (Presidente), Gregório Rechmann Junior, José Marcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino e Wilderson Botto (suplente convocado).

Em acréscimo, no julgamento da ADI 4480, o STF declarou a inconstitucionalidade dos arts. 31 e 32, § 1º, da Lei nº 12.101/2009 (revogou o art. 55 da Lei nº 8.212/1991), que indicavam que apenas após a concessão do CEBAS haveria o direito à imunidade sobre as contribuições sociais, consignando que a entidade será considerada imune a partir do momento que cumprir os requisitos estabelecidos na legislação complementar, e não a partir da obtenção do certificado, da Súmula 612 do STJ:

**Súmula 612:** 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.

Da análise da **Certidão** (fls. 174 e 175), a Associação possui CEBAS com validade assegurada até 31/12/2009, mediante renovação, como segue:

(fl. 213-2014) CERTIFICAMOS que a entidade requereu 4ª Renovação do CEAS, pelo processo 71010.002076/2003-50, formalizado tempestivamente em 02/12/2003, o qual foi Deferido, pela Resolução 073/2007, de 17/05/2007, publicada em 28/05/2007, com validade assegurada de 01/01/2004 a 31/12/2006.

CERTIFICAMOS que a entidade requereu 5ª Renovação do CEAS, pelo processo 71010.003841/2006-00, Publicado o Deferimento pela Resolução 007/2009 de 03/02/2009, publicada no DOU de 04/02/2009 por força do artigo 37 da Medida Provisória 446, de 7 de novembro de 2008 - validade da Renovação: 01/01/2007 a 31/12/2009, ressalvada disciplina diversa posterior por norma legal. ESTE CERTIDÃO É VÁLIDA POR SEIS MESES A PARTIR DA DATA DE SUA EMISSÃO."//////

Brasília - CNAS, 21 de Maio de 2009

Portanto, considerando que a Associação não descumpriu exigência para o gozo da imunidade constitucional, concluo que deve ser dado provimento ao recurso voluntário para cancelar o crédito constituído no DEBCAD n. 37.240.759-5 (patronal).

Em relação às demais alegações da Recorrente, dado provimento para a anulação do ato CANCELATÓRIO, perde-se o objeto.

### **Conclusão.**

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e, no mérito, dou provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Gomes Favacho**

Conselheiro