



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



**Processo nº** 19515.004686/2010-16  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2401-009.640 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 14 de julho de 2021  
**Recorrente** ASSOCIAÇÃO PAULISTA DE CIRURGIÕES DENTISTAS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2006

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SÚMULA VINCULANTE Nº 8 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Para fins de cômputo do prazo de decadência das contribuições previdenciárias, na hipótese de pagamento antecipado, ainda que parcial, aplica-se a regra do artigo 150, § 4º, da Lei nº 5.172, de 1966, exceto quando comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação, casos em que se aplica o artigo 173, inciso I da Lei nº 5.172, de 1966.

IMUNIDADE. ENTIDADES BENEFICENTES. RE-RG 566.622.

Por força 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 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. Em face de embargos de declaração opostos nos autos do RE nº 566.622, não há decisão definitiva em relação ao inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO IN NATURA. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE. BASE DE CÁLCULO. NÃO INCLUSÃO.

Por força do Ato Declaratório PGFN nº 3, de 2011, deve prevalecer o entendimento de não incidir contribuição previdenciária sobre o auxílio-alimentação *in natura*.

**INTIMAÇÃO. SÚMULA CARF N.º 110.**

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo os valores relativos ao fornecimento de cestas básicas. Votou pelas conclusões o conselheiro Rayd Santana Ferreira.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araujo, Rayd Santana Ferreira, Andrea Viana Arrais Egypto e Miriam Denise Xavier.

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 2414/2460) interposto em face de decisão (e-fls. 2392/2410) que julgou procedente em parte impugnação contra Auto de Infração - AI n.º 37.312.626-3 (e-fls. 562/1015), no valor total de R\$ 8.387.146,60 a envolver as rubricas “12 Empresa”, “13 Sat/rat” e “14 C.Ind/adm/aut” (levantamentos: FP - FOLHA DE PAGAMENTO e NI - PGTO A CONTR INDIV NAO INFORM) e competências 01/2004 a 12/2006, cientificada(o) em 22/12/2010 (e-fls. 1721/1723). Do Relatório Fiscal (e-fls. 1017/1031), extrai-se:

4.1 - A empresa possui o Registro de Entidade Beneficente de Assistência Social no CNAS, mas não possui um Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social válido, conforme resolução n.º 73, de 15 de outubro de 2008, publicada no Diário Oficial da União de 23 de outubro de 2008, que anulou o julgamento anterior que deferia a renovação do referido certificado. Os motivos alegados para a anulação do certificado foram os seguintes:

- Inciso I, art. 63 da lei n.º 9.784/1999 (recurso interposto fora do prazo);
- Inciso I da Resolução CNAS n.º 66, publicada no DOU em 17/04/2003 (não está em conformidade com os princípios contábeis);
- Inciso X, art. 4o da Resolução n.º 177/00 e inciso II, art. 3o do Decreto 2.536/98 (documento de inscrição da entidade no Conselho Estadual de Assistência Social do Município (CMAS), se houver, ou Conselho Estadual de Assistência Social do Distrito Federal)
- § único, art. 1º da Resolução n.º 191/2005 (não se caracterizam como entidades e organizações de assistência social as entidades religiosas, templos, clubes esportivos, partidos políticos, grêmios estudantis, sindicatos e associações que visem somente ao benefício de seus associados que dirijem suas atividades a público restrito, categoria ou classe)

4.2 - Além disso, houve o cancelamento da isenção por infração aos incisos III, IV e V do artigo 55 da lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991. Tendo sido constatado em fiscalização anterior o descumprimento aos incisos III e IV desde janeiro de 1995 e do inciso V, ambos do art. 55 da lei 8.212/1991, a partir de janeiro de 2004. Consequentemente além de não preencher os requisitos necessários para beneficiar-se da isenção prevista no artigo 55, parágrafo 1º, da lei 8.212/1991, a isenção anteriormente concedida foi cancelada.

Art. 55 (...)

4.3 - Pelos motivos anteriormente expostos concluo que a empresa deveria recolher as contribuições devidas pela empresa incidentes tanto sobre os pagamentos aos empregados, quanto aos pagamentos aos contribuintes individuais. (...)

5.2.2 - No Anexo I estão relacionadas as bases de cálculo que constaram das folhas de pagamentos dos empregados, com inclusão das verbas de cesta básica (código 716 nas folhas de pagamentos), cujas contribuições previdenciárias devidas pela empresa deixaram de ser recolhidas. (...)

5.2.3.4 - Em consulta a página do Ministério do Trabalho e Emprego verificamos que empresa só aderiu ao PAT em 04/2006. Concluo que os pagamentos destinados à alimentação dos trabalhadores estão em desacordo com a lei e, portanto, devem ser incluídos no salário de contribuição.

5.2.4 - Estranhamente na GFIP, apesar de não ter sido declarada as contribuições devidas pela empresa, as contribuições dos empregados foram informadas utilizando-se a base de cálculo com a inclusão dos pagamentos de cesta básica.

5.2.5 - No Anexo II estão relacionados os pagamentos aos contribuintes individuais que constaram das folhas de pagamentos/GFIP, bem como a parcela devida pelos contribuintes individuais. (...)

5.3.3 - No anexo III constam os pagamentos aos contribuintes individuais cujos valores não constaram das folhas de pagamentos e que, consequentemente, não houve recolhimento nem da parcela devida pelos segurados. As bases de cálculo dos contribuintes individuais foram extraídas da conta 3211 (Serviços prestados por terceiros) e estão totalizadas no Anexo III. (...)

9.5 - Por ter deixado de informar alguns contribuintes individuais, no ano de 2005, nas folhas de pagamentos e na GFIP e não ter informado nas mesmas GFIP a contribuição devida pela empresa, nos anos de 2004 a 2006, sobre os pagamentos aos empregados e contribuintes individuais ficou configurada, em tese, a prática do crime de Sonegação de Contribuição Previdenciária, previsto no art. 337-A, incisos I e III do Código Penal, com a redação dada pela Lei n.º 9.983/2000, motivo pelo qual será formalizada a Representação Fiscal para Fins Penais a ser encaminhada à autoridade competente.

Na impugnação (e-fls. 1729/1795), em síntese, se alegou:

(a) Decadência.

(b) Isenção.

(c) Inclusão de verbas distintas de salário.

A seguir, transcrevo do Acórdão Acórdão n.º 16-43.047 - 14ª Turma da DRJ/SP1 (e-fls. 2392/2410):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2006

DECADÊNCIA. Com o entendimento sumulado da Egrégia Corte (Súmula nº 08/2008) e do Parecer PGFN/CAT no 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito das contribuições devidas à Seguridade Social, na hipótese de lançamento de ofício, utiliza-se a regra geral do art. 173, I, do CTN.

ISENÇÃO. Somente eram isentas das contribuições de que tratam os art. 22 e 23 da Lei 8.212/91, no período anterior à vigência da Lei 12.101, de 27/11/2009, as entidades beneficentes de assistência social que cumpriam, cumulativamente, os requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/91.

O fato da entidade possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, por si só, não era suficiente para lhe garantir a isenção prevista no § 7º, do art. 195, da CF, tendo em vista que a existência do mesmo era apenas um dos requisitos impostos pelo art. 55, da Lei 8.212/91.

O Ato Cancelatório de Isenção e o lançamento do crédito correspondente devem retroagir à data a partir da qual a entidade deixou de cumprir pelo menos um dos requisitos previstos no art. 55, da Lei 8.212/91, desde que respeitado o prazo decadencial para a constituição do crédito correspondente.

CONSTITUCIONALIDADE. LEGALIDADE.

A declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou atos normativos federais, é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário. O caput do artigo 59 do Decreto nº 7.574/2011, impede expressamente que os órgãos de julgamento da estrutura do contencioso administrativo fiscal federal afastem a aplicação ou deixem de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade:

PEDIDO DE DILIGÊNCIA INDEFERIMENTO DESNECESSIDADE A realização de diligência será determinada pela autoridade julgadora de primeira instância, de ofício ou a pedido da impugnante, somente quando necessária para a apreciação da matéria litigada. Caso desnecessário o pedido de diligência deve ser indeferido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS.

Tendo a empresa remunerado segurados empregados e contribuintes individuais com verbas integrantes do salário-de-contribuição previdenciário, torna-se obrigada ao recolhimento das contribuições patronais incidentes sobre tais valores, conforme determina o art. 22, I, II e III, da Lei 8.212/91.

(...)

Acordam os membros da 14ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, excluindo o crédito referente às competências de 01/2004 a 11/2004, em razão da decadência, alterando o valor principal, originariamente lançado, de R\$ 4.451.912,81 (quatro milhões quatrocentos e cinquenta e um mil novecentos e doze reais e oitenta e um centavos) para R\$ 3.183.953,86 (três milhões cento e oitenta e três mil novecentos e cinquenta e três reais e oitenta e seis centavos), acrescido de juros e multa de mora, consolidado em 16/12/2010, nos termos do relatório, voto e DADR – Discriminativo Analítico do Débito Retificado (fls. 2302/2371).

Deixa-se de recorrer de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos do art. 27 da Lei nº 10.522/2002, com a redação dada pelo art. 11 da Lei nº 12.788, de 14 de janeiro de 2013, publicada no DOU de 15/01/2013, tendo em vista que a exoneração do crédito tributário está fundamentada em Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal.

O Acórdão de Impugnação foi cientificado em 18/02/2013 (e-fls. 2412/2413) e o recurso voluntário (e-fls. 2414/2460) interposto em 28/02/2013 (e-fls. 2414), em síntese, alegando:

- (a) Decadência. Nada foi recolhido a título de contribuição patronal por acreditar ser isenta enquanto sociedade civil sem fins lucrativos a ter por finalidade o desenvolvimento de atividades associativas, científicas, culturais, esportivas, assistenciais e de lazer. Ainda que afastada a isenção, deve ser aplicado o art. 150, § 4º, do CTN por sua sistemática não ter relação com efetivo pagamento antecipado, mas com a declaração apresentada pelo contribuinte, a significar a ocorrência da decadência das competências 01/2004 a 11/2005 (doutrina e jurisprudência).
- (b) Isenção. A decisão recorrida não observou que a recorrente é entidade beneficente de assistência social, possuindo o registro no CNAS e o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, certificado que permanece válido para o período referente aos fatos geradores objeto do lançamento. E, ao contrário do sustentado pelos julgadores, a recorrente jamais deixou de cumprir os requisitos para fazer jus à imunidade, sendo exigíveis apenas os requisitos fixados em normas constitucionais ou complementares, de forma que as restrições da MP nº 2.158-35, de 2001, são inconstitucionais (doutrina e jurisprudência). A recorrente é sociedade civil sem fins lucrativos a ter por finalidade o desenvolvimento de atividades associativas, científicas, culturais, esportivas, assistenciais e de lazer, não havendo função remunerada e nem distribuição de cota ou resíduo a títulos de lucros aos sócios, a respeitar o art. 14 do CTN, não estando sujeitas às limitações da MP nº 2.158-35, de 2001, ou de qualquer outra lei ordinária. Por não ter intuito lucrativo e não exercer atividade econômica, não podendo seus recebimentos serem equiparados à ideia de receita presente no texto do art. 195, I, b, da Constituição. Logo, ao não faturar com venda de bens e serviços ou mercadorias, não tem receita bruta de vendas e/ou prestação de serviços, estando em gozo da imunidade. Para surpresa da recorrente, o CNAS anulou decisão de renovação do CEBAS do triênio 2000 a 2003, não sendo aplicável para o período de 2004 a 2006. Apesar disso, o lançamento foi efetuado. De outro giro, ainda que se considerasse válido o cancelamento para o período de 2004 a 2006, não é inadmissível a atribuição de efeito retroativo ao cancelamento do certificado empreendido em 23/10/2008. A fiscalização reconhece ainda que a recorrente possuía ato de isenção deferido, mas cancelado em 25/04/2007 por Ato Cancelatório de Isenção das Contribuições Sociais. A exigência se refere aos anos de 2004 a 2005, mas o cancelamento das isenções e a revogação da validade do certificado datam, respectivamente, de 25/04/2007 e 23/10/2008. Logo, à época dos fatos geradores, tinha direito adquirido à fruição da isenção, devendo prevalecer a situação jurídica do tempo do fato gerador. A cassação do benefício somente foi decretada em ato posterior aos fatos geradores e não pode retroagir, sob pena de ofensa aos princípios constitucionais da moralidade tributária, igualdade, legalidade, irretroatividade, anterioridade, capacidade contributiva, seletividade, não-cumulatividade, boa-fé, razoabilidade, segurança jurídica,

não confisco e demais garantias e direitos fundamentais. Tendo condições de usufruir da imunidade ao tempo dos fatos geradores, conforme registros e certificados, o desprezo desses elementos informativos, sem justificativas plausíveis, constitui arbítrio. A lei não contempla a presunção de ausência de pagamento e declaração em GFIP, não estando a fiscalização, uma vez revogada a isenção, autorizada a lavrar auto de infração retroativo. No caso, o Relatório Fiscal reconhece expressamente que, à época dos fatos geradores, o recorrente tinha seu certificado e usufruía da isenção, fato não observado pelos julgadores.

- (c) Inclusão de verbas distintas de salário. A contribuição patronal incide sobre a folha de salários. Logo, parcelas sem natureza salarial, parcelas essas que em nada traduzem uma contraprestação por serviços prestados, não podem integrar a base de cálculo – por exemplo, abono de férias, aviso prévio indenizado, indenização por tempo de serviço, indenização do art. 9º da Lei n.º 7.238, de 1984, e parcelas a que se refere o art. 22, § 2º, da Lei n.º 8.212, de 1991.
- (d) Intimações. Requer a intimação no endereço de seus advogados e bastantes procuradores.

Não esclarecendo a Resolução n.º 73/2008 do CNAS o período a que a recorrente não possuía CEBAS válido, o julgamento foi convertido em diligência pela Resolução n.º 2401-000.421 (e-fls. 2555/2559).

No Termo de Ciência de Diligência Fiscal (e-fls. 2566/2577), assim foi resumido o resultado da diligência (e-fls. 2576):

Informo que foram anexadas as decisões do processo n.º 71010.002491/2003-11 e que a empresa não possui certificado válido no período de 01/01/2004 a 31/12/2006.

As justificativas informadas para a lavratura dos autos de infração foram:

- A ausência de certificado de entidade beneficente de assistência social válido no período de 01/01/2004 a 31/12/2006;
- Não ter requerido novo pedido de isenção das contribuições previdenciárias e consequentemente, não possuir uma isenção concedida no período de 01/01/2004 a 31/12/2006, apesar de ter a isenção cancelada, a partir de 01/1995, por Ato Cancelatório de Contribuições Sociais emitido por descumprimento aos incisos III, IV e V do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, verificado em fiscalização anterior.

Intimada, a recorrente apresentou a manifestação de e-fls. 2578/2580 sustentando que a matéria de defesa restou plenamente confirmada em razão de o cancelamento se referir ao triênio de 2000 a 2003 e, além disso, reiterou que não se poderia atribuir efeito retroativo ao cancelamento do certificado, porque a anulação da renovação por julgamento teria se operado apenas em 23/10/2008, aplicando-se a defesa de haver direito adquirido também ao Ato Cancelatório de Isenção emitido em 25/04/2007.

Em face de decisão do STF, o feito foi sobrestado (e-fls. 2590). A tramitação foi retomada com sorteio de novo relator, por força do Despacho de e-fls. 2594/2595.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 18/02/2013 (e-fls. 2412/2413), o recurso interposto em 28/02/2013 (e-fls. 2414) é tempestivo (Decreto n.º 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Decadência. A fiscalização imputa a ausência de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social válido no período objeto do lançamento (Lei n.º 8.212, de 1991, art. 55, II), bem como o não preenchimento dos requisitos dos incisos III, IV e V do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, e a emissão com base nestes incisos de Ato Cancelatório a afastar a isenção desde 01/1995, permanecendo a recorrente a apresentar GFIP 639 sem novo pedido de isenção (Lei n.º 8.212, de 1991, art. 55, §1º). Diante dessas imputações, não há como se negar a incidência da parte final do art. 150, § 4º, do CTN, a atrair o prazo decadencial do art. 173, I, do CTN. Além disso, não houve antecipação de pagamento em relação às contribuições patronais objeto do lançamento, sendo que a própria recorrente reconhece o não recolhimento por entender ser imune. Logo, subsistindo lançamento apenas no período de 12/2004 a 12/2006 e cientificado o lançamento em 22/12/2010, não se caracteriza a decadência, sendo a apreciação da pertinência e validade das imputações empreendidas pela fiscalização matéria de mérito, a seguir apreciada.

Isenção. Inicialmente, devo ressaltar que algumas considerações sobre a abrangência do decidido acerca do tema n.º 32 de repercussão geral.

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

(...) o Tribunal local aplicou ao caso a redação original do artigo 55 da Lei n.º 8.212/1991. Com base nele, fez ver que o recorrente não apresentou Certificado de Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social. Salientou a ausência de elementos probatórios a atestarem o preenchimento de todos os pressupostos legais.

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

O ministro Teori Zavascki entendeu constitucional o artigo 55, inciso II, da Lei n.º 8.212/1991, afirmando que se limita a reger aspecto procedimental necessário ao atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade. Assentou ser exigível, **por exemplo**, o Certificado de Registro de Entidade de Fins Filantrópicos. Daí porque desproveu o extraordinário.

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

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

(*destaquei*)

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

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

A prevalecer, a seu turno, o voto condutor das ADIs, do Ministro Teori Zavascki, deve ser reconhecida a declaração de inconstitucionalidade apenas do **inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º do art. 55 da Lei n.º 8.212/1991, acrescidos pela Lei n.º 9.732/1998**, permanecendo constitucionalmente hígido o restante do dispositivo, em particular o seu **inciso II**, que, objeto das ADIs **2228 e 2621**, teve a pecha de inconstitucional expressamente afastada, conforme o julgamento das ADIs, tanto em relação à sua **redação originária** quanto em relação às redações que lhe foram dadas pelo **art. 5º da Lei 9.429/1996** e pelo **art. 3º da Medida Provisória n.º 2.187-13/2001**.

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

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

Diante dessa contradição, a redatora, Ministra Rosa Weber, **adota o voto condutor das ADIs, do Ministro Teori Zavascki, para assentar com base nele a nova formulação à tese de repercussão geral**, e, a seguir concluir, transcrevo:

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

“A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.”

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

### Conclusão

**I. Embargos de declaração nas ADIs acolhidos em parte, sem efeito modificativo, para:**  
(i) sanando erro material, excluir das ementas das ADIs 2028 e 2036 a expressão “ao

inaugurar a divergência”, tendo em vista que o julgamento dessas duas ações se deu por unanimidade; e (ii) prestar esclarecimentos, nos termos da fundamentação.

**II.** Embargos de declaração no RE 566.622 acolhidos em parte para, sanando os vícios identificados:

(i) assentar a constitucionalidade do art. **55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original** e nas redações que lhe foram dadas pelo **art. 5º da Lei 9.429/1996** e pelo **art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001**; e

(ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao **tema nº 32** da repercussão geral a seguinte formulação:

“A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.”

**É como voto.**

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

Sendo incontroverso nos autos do RE 566.622 que o recorrente não dispunha de Certificado de Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, apresentou-se como suficiente ao julgamento do caso concreto no âmbito dos embargos de declaração assentar a constitucionalidade 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, pela adoção do decidido no conjunto das ADIs nº 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621, estas três últimas apensadas à ADI nº 2.028, com base no voto condutor do Ministro Teori Zavascki nas ADIs.

Até certo ponto, considero como corretas as conclusões extraídas pela Procuradoria da Fazenda Nacional ao analisar o julgamento conjunto do Recurso Extraordinário nº 566.622/RS (tema nº 32 de repercussão geral) e das ADIs nº 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621 com o escopo de identificação do conteúdo e dos limites de aplicação da tese jurídica de repercussão geral acolhida pelo STF (*ratio decidendi*), tal como estampadas no item 62 da Nota SEI nº 17/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME<sup>1</sup>:

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

a) Enquadram-se nessa categoria de matéria meramente procedimental passível de previsão em lei ordinária, segundo o STF: (a.1) o reconhecimento da entidade como sendo de utilidade pública pelos entes (art. 55, I, da Lei nº 8.212, de 1991); (a.2) o estabelecimento de procedimentos pelo órgão competente (CNAS) para a concessão de registro e para a certificação[20] - Cebas (art. 55, II, da Lei 8.212, de 1991, na sua redação original e em suas sucessivas reedições c/c o art. 18, III e IV da Lei 8.742, de 1993, na redação original e na redação dada pelo art. 5º da Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001; (a.3) a escolha técnico-política sobre o órgão que deve fiscalizar o

<sup>1</sup><https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/decisoes-vinculantes-do-stf-e-do-stj-repercussao-geral-e-recursos-repetitivos/arquivos-e-imagens/nota-sei-no-17-2020.pdf>

cumprimento da lei tributária referente à imunidade; (a.4) a exigência de inscrição da entidade em órgão competente (art. 9º, §3º, da Lei nº 8.742, de 1993, na redação original e na redação dada pelo art. 5º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001); (a.5) a determinação de não percepção de remuneração e de vantagens ou benefícios pelos administradores, sócios, instituidores ou benfeitores da entidade (art. 55, IV, da Lei nº 8.212, de 1991); e (a.6) a exigência de aplicação integral de eventual resultado operacional na promoção dos objetivos institucionais da entidade (art. 55, V, da Lei nº 8.212, de 1991)[21];

b) A delimitação do campo semântico “do modo beneficente de assistência social”, sujeita-se à regra de reserva de lei complementar, consoante o disposto no art. 146, II, da Carta Política;

c) A exigência de gratuidade total ou parcial na prestação dos serviços sociais é um elemento caracterizador do modo beneficente de atuação, de modo que atrai a regência de lei complementar. Citam-se, a título de exemplo, a concessão de bolsas de estudo e a oferta de leitos para o SUS;

d) Consequentemente, todas as outras previsões de contrapartidas a serem observadas pelas entidades também demandam a edição de lei complementar, em atenção à norma do art. 146, II, da CF; e

e) Por derradeiro, os arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732, de 1998[22], também foram declarados formalmente nulos pela Corte, demonstrando que (e.1) a estipulação de um marco temporal para as condicionantes exigidas para a fruição da imunidade e (e.2) o cancelamento da imunidade aos que descumprirem os requisitos restringem a extensão da imunidade e requerem regulamentação por lei complementar. (...)

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

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

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

No item 69 da **Nota SEI nº 17/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME**, foi proposta a inclusão da matéria na lista de dispensa de contestação e recursos da Procuradoria-Geral, com fulcro no art. 19, VI, “a”, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:

### 1.23. Imunidades

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

**Resumo:** O STF, no julgamento do tema 32 de repercussão geral, firmou a tese de que “A lei complementar é forma somente exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, §7º da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas”. Em razão disso, há espaço de conformação para o legislador ordinário disciplinar os aspectos procedimentais, consistentes na certificação, fiscalização e no controle administrativo, das entidades beneficentes de assistência social.

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

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

**Precedentes:** RE n.º 566.622/RS (tema 32 de repercussão geral) e as ADIs n.º 2.028, n.º 2.036, n.º 2.228 e n.º 2.621, convertidas em ADPFs ao longo do julgamento.

A Nota SEI n.º 17/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME foi aprovada pela Procuradora-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial e encaminhada à Secretaria da Receita Federal do Brasil e divulgada às unidades da PGFN. Consulta ao site do CARF na *internet* (PÁGINA INICIAL > JURISPRUDÊNCIA > TRIBUNAIS SUPERIORES > REPERCUSSÃO GERAL) revela as delimitações das matérias julgadas em sede de repercussão geral conforme Notas Explicativas da PGFN, dentre elas constando referência expressa à Nota SEI n.º 17/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME<sup>2</sup>.

Para uma melhor compreensão da tese adotada pelo Supremo Tribunal Federal, devemos levar em conta o posteriormente decidido na ADI n.º 4480 em que se postulava a inconstitucionalidade dos arts. 1º; 13, parágrafos e incisos; 14, §§ 1º e 2º; 18, §§ 1º, 2º e 3º; 29 e seus incisos; 30; 31 e 32, § 1º, da Lei 12.101, de 2009, com a nova redação dada pela Lei 12.868, de 2013, mas se reconheceu apenas a inconstitucionalidade formal dos arts. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput; 29, VI, e do art. 31 da Lei 12.101, de 2009, com a redação dada pela Lei 12.868, de 2013, e a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101, de 2009.

O Ministro Relator Gilmar Mendes, cujo voto na ADI n.º 4480 foi acolhido pela maioria, inicialmente discorreu sobre a jurisprudência do STF, com destaque para o julgamento dos embargos de declaração no RE-RG 566.622, transcrevo:

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

“Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é forma somente exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas”.

<sup>2</sup>[https://carf.economia.gov.br/jurisprudencia/tribunais-superiores/20210617\\_materias\\_com\\_repercussao\\_geral\\_18-06-2021.pdf](https://carf.economia.gov.br/jurisprudencia/tribunais-superiores/20210617_materias_com_repercussao_geral_18-06-2021.pdf)

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

Com efeito, o entendimento firmado a partir desse julgamento é de que aspectos procedimentais relativos à comprovação do cumprimento dos requisitos exigidos pelo art. 14 do Código Tributário Nacional podem ser tratados por meio de lei ordinária. Desse modo, a lei complementar é forma somente exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas.

Assim, o Tribunal acolheu, por maioria, os embargos para assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória 2.187-13/2001, fixando a seguinte tese relativa ao tema 32, da repercussão geral:

“A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas”.

(*destaquei*)

Assim, tendo por premissa o decidido nas ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228 e RE-RG 566.622, o voto condutor do Ministro Gilmar Mendes passa a analisar os dispositivos questionados da Lei n.º 12.101, de 2009, sendo que em relação aos arts. 29 e 30 assevera:

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

Nesse contexto, entendo que os incisos I e V do artigo 29 se amoldam ao inciso I do artigo 14 do CTN (“*não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título*”); e o inciso II do artigo 29 ajusta-se ao inciso II do artigo 14 do CTN (“*aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais*”). E, como consequências dedutivas do inciso III do artigo 14 do CTN (“*manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão*”), tem-se os incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009. Portanto, não vislumbro a alegada inconstitucionalidade formal do artigo 29 e incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII.

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

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

Lei n.º 8.212, de 1991, art. 55	Lei n.º 12.101, de 2009, na redação citada no voto do Min Gilmar Mendes
---------------------------------	---

<p>IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;</p>	<p>Art. 29, I – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.151, de 2015)</p>
<p>V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação Original)</p> <p>V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p>	<p>Art. 29, II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;</p> <p>Art. 29, V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;</p>
<p>§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.</p>	<p>Art. 30. A isenção de que trata esta Lei não se estende a entidade com personalidade jurídica própria constituída e mantida pela entidade à qual a isenção foi concedida.</p>
<p>§ 6º A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).</p>	<p>Art. 29, III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;</p>

Destarte, a leitura do voto condutor proferido na ADI nº 4480 corrobora o entendimento de que, por força da tese jurídica relativa ao tema 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.

No que toca ao inciso II do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, o Supremo Tribunal Federal o declarou constitucional no julgamento conjunto do RE n.º 566.622/RS (tema n.º 32 de repercussão geral) e das ADIs n.º 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621, mas a decisão não transitou em julgado pela apresentação de embargos de declaração nos autos do RE n.º 566.622, a apontar os seguintes vícios<sup>3</sup>:

i) Primeira obscuridade, tendo em vista que não constou, expressamente, do acórdão embargado que somente as contrapartidas previstas no art. 14 do CTN podem ser exigidas como condição para a fruição da imunidade – inclusive para as entidades que não tinham pedido do Certificado protocolado perante a Administração, pois discutiam em Juízo o direito de acesso à imunidade observando somente as contrapartidas previstas no art. 14 do CTN;

ii) Segunda obscuridade, consistente na ausência de manifestação expressa quanto à natureza eminentemente declaratória das “certificações” (como o CEBAS – Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social) cuja instituição por lei ordinária foi autorizada, devendo a imunidade ser fruída desde quando cumpridas as contrapartidas trazidas por lei complementar (CTN, no caso);

iii) Terceira obscuridade, tendo em vista que não está claro, no acórdão, que as entidades que não possuíam CEBAS, mas cumpriam com os requisitos do art. 14 do CTN, tinham direito à imunidade tributária, uma vez que as condições exigidas para a expedição do CEBAS eram contrapartidas inconstitucionais, pois trazidas por lei ordinária. Neste sentir, é de rigor que se esclareça que as entidades que estão nessa situação possam, no bojo de seus procedimentos em curso – sejam judiciais ou administrativos – comprovar que cumpriam com os requisitos previstos no art. 14 do CTN, de modo a demonstrar que, materialmente, faziam jus à certificação – independentemente de terem formulado requerimentos administrativos.

Em face desse contexto, ainda não há decisão definitiva em relação ao inciso II do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, não sendo o presente colegiado competente para apreciar alegação de inconstitucionalidade do art. 55, II, da Lei n.º 8.212, de 1991.

No caso concreto, a fiscalização apresentou a seguinte motivação para o lançamento de ofício efetuado quando vigente o art. 32 da Lei n.º 12.101, de 2009 (Relatório Fiscal, e-fls. 1017/1031):

4.1 - A empresa possui o Registro de Entidade Beneficente de Assistência Social no CNAS, mas não possui um Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social válido, conforme resolução n.º 73, de 15 de outubro de 2008, publicada no Diário Oficial da União de 23 de outubro de 2008, que anulou o julgamento anterior que deferia a renovação do referido certificado. Os motivos alegados para a anulação do certificado foram os seguintes:

- Inciso I, art. 63 da lei n.º 9.784/1999 (recurso interposto fora do prazo);
- Inciso I da Resolução CNAS n.º 66, publicada no DOU em 17/04/2003 (não está em conformidade com os princípios contábeis);
- Inciso X, art. 4º da Resolução n.º 177/00 e inciso II, art. 3º do Decreto 2.536/98 (documento de inscrição da entidade no Conselho Estadual de Assistência

<sup>3</sup> Embargos de Declaração opostos pela ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE DE PAROBÉ (atual denominação de Sociedade Beneficente de Parobé) em 19/05/2020.

Social do Município (CMAS), se houver, ou Conselho Estadual de Assistência Social do Distrito Federal)

- § único, art. 1º da Resolução n.º 191/2005 (não se caracterizam como entidades e organizações de assistência social as entidades religiosas, templos, clubes esportivos, partidos políticos, grêmios estudantis, sindicatos e associações que visem somente ao benefício de seus associados que dirijam suas atividades a público restrito, categoria ou classe)

4.2 - Além disso, houve o cancelamento da isenção por infração aos incisos III, IV e V do artigo 55 da lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991. Tendo sido constatado em fiscalização anterior o descumprimento aos incisos III e IV desde janeiro de 1995 e do inciso V, ambos do art. 55 da lei 8.212/1991, a partir de janeiro de 2004. Conseqüentemente além de não preencher os requisitos necessários para beneficiar-se da isenção prevista no artigo 55, parágrafo 1º, da lei 8.212/1991, a isenção anteriormente concedida foi cancelada.

A recorrente sustenta que não lhe seriam aplicáveis as restrições da MP n.º 2.158-35, de 2001, por serem inconstitucionais (doutrina e jurisprudência). Contudo, a invocação da MP n.º 2.158-35, de 2001, não é pertinente, eis que seu art. 17 versa sobre a aplicação do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, para efeito de pagamento da contribuição para o PIS/PASEP na forma de seu art. 13 e de gozo da isenção da COFINS e, no caso em tela, o lançamento não envolve tais contribuições. Afasta-se, de plano, também toda a argumentação alicerçada na premissa de, por não ter intuito lucrativo e não exercer atividade econômica, não serem seus recebimentos equiparados à ideia de receita presente no texto do art. 195, I, *b*, da Constituição, pois o presente lançamento não versa sobre a alínea *b*, mas sobre a alínea *a* do inciso I do art. 195 da Constituição.

A argumentação de defesa, entretanto, não se limita a atacar a MP n.º 2.158-35, de 2001, e o conceito de renda insurgindo-se contra qualquer lei ordinária, uma vez que, no entender da recorrente, a matéria demanda lei complementar, a afastar a disciplina do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, tendo sido, no seu entender, respeitado o art. 14 do CTN. A recorrente argumenta também possuir Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social válido para o período referente aos fatos geradores, sendo que o seu cancelamento, bem como o cancelamento de Ato Declaratório por Ato Cancelatório de Isenção, não poderia retroagir sob pena de ofensa a princípios constitucionais e a direito adquirido e de presunção de ausência de pagamento e declaração em GFIP. No que toca aos incisos III do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação original, e aos incisos IV e V do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, estes lastreados nos incisos I e II do art. 14 do CTN, a recorrente sustenta ser imune enquanto sociedade civil sem fins lucrativos a ter por finalidade o desenvolvimento de atividades associativas, científicas, culturais, esportivas, assistenciais e de lazer, não dispondo de função remunerada e nem distribuição de cota ou resíduo a título de lucros aos sócios.

Ao efetuar o lançamento sob a égide do art. 32, *caput* e §2º, da Lei n.º 12.101, de 2009, a fiscalização afirma que a autuada para o período objeto do lançamento não preenchia o requisito do inciso II do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, mas também que teria contra si emitido Ato Cancelatório de Isenção por descumprimento aos incisos III e IV do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, desde janeiro de 1995, e do inciso V do art. 55 da Lei n.º 8.212/1991, a partir de janeiro de 2004.

Note-se que a declaração de inconstitucionalidade material do § 1º do art. 32 da Lei n.º 12.101, de 2009 (ADI n.º 4480), não atingiu o *caput* do art. 32 da Lei n.º 12.101, de 2009,

que autoriza a fiscalização a simultaneamente no corpo do auto de infração imputar a suspensão da imunidade pelo relato dos fatos que demonstram o não atendimento dos requisitos para gozo da imunidade e efetuar o lançamento das contribuições, abrindo o § 2º do art. 12.101, de 2009, a faculdade de o autuado impugnar tanto a suspensão da imunidade como o lançamento de ofício, estando a eficácia e a validade do lançamento de ofício vinculados ao resultado da lide atinente à suspensão da imunidade, uma vez impugnada a suspensão da imunidade. Em outras palavras, o *caput* do art. 32 da Lei n.º 12.101, de 2009, atribui à própria fiscalização efetuar a suspensão de que trata o art. 14, §1º, do CTN, bem como autoriza o simultâneo lançamento de ofício, garantindo o § 2º do art. 32 da Lei n.º 12.101, de 2009, o exercício simultâneo do contraditório e da ampla defesa num mesmo processo administrativo fiscal para a suspensão e para o lançamento de ofício, conforme regulado pelo Decreto n.º 70.235, de 1972.

No caso concreto, o lançamento foi efetuado suspendendo-se a imunidade em relação à imputação de inobservância do inciso II do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, mas também sob o fundamento de haver Ato Cancelatório de Isenção por descumprimento aos incisos III e IV desde janeiro de 1995 e do inciso V, todos do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, a partir de janeiro de 2004.

Nesse contexto, devemos ainda ponderar os efeitos das decisões vinculantes do Supremo Tribunal Federal sobre o Ato Cancelatório de Isenção e também se a recorrente demonstrou ter voltado a preencher os requisitos da imunidade condicionada após o período mencionado no Ato Cancelatório de Isenção.

Para demonstrar a observância do inciso III do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação original, e dos incisos IV e V do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, estes lastreados nos incisos I e II do art. 14 do CTN, a recorrente sustenta ser imune enquanto sociedade civil sem fins lucrativos a ter por finalidade o desenvolvimento de atividades associativas, científicas, culturais, esportivas, assistenciais e de lazer, não dispondo de função remunerada e nem distribuição de cota ou resíduo a título de lucros aos sócios.

O voto condutor do Acórdão n.º 2401-00.064, de 4 de março de 2009 (e-fls. 1599/1637), ao apreciar o recurso voluntário contra o Ato Cancelatório de Isenção indicia a inobservância da redação original do inciso III do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, não declarada inconstitucional. Sem acesso à descrição de fato e as provas apresentadas na Informação Fiscal de Cancelamento, contudo, não há como se ter certeza. Considero, entretanto, desnecessária a conversão do julgamento em diligência, pois, como a seguir será demonstrado, há fundamento jurídico autônomo para uma imediata resolução da lide.

Em relação à alegação de violação do inciso IV do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, o Acórdão n.º 2401-00.064, de 4 de março de 2009 (e-fls. 1599/1637), explicita a não comprovação de sua inobservância, transcrevo:

A fiscalização entendeu que os direitos e vantagens conferidos aos associados da entidade por seu Estatuto configura descumprimento do inciso IV do art. 55 da Lei 8.212/91.

Contudo, verifica-se que os benefícios apontados pela fiscalização são fornecidos a qualquer associado, independente de ocupar o cargo de gestão. Não restou demonstrado que os dirigentes recebem benefícios em função do cargo que exercem, mas sim por serem associados da entidade.

Porém, a Lei veda a concessão do benefício fiscal apenas às entidades beneficentes que remuneraram seus diretores pelas funções administrativas, o que não ficou comprovado no presente caso.

Portanto, entendendo que não restou comprovado, nos autos, que a entidade tenha descumprido o inciso IV, do artigo 55, da Lei 8.212/91.

Em relação ao inciso V do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, o Ato Cancelatório de Isenção foi mantido por não terem sido apresentados os Relatórios Anuais de Atividades dos anos de 1995 e 2004 e os livros Diário do período de 01/96 a 06/05 não estarem registrados no órgão público competente. A rigor, a recorrente não nega a inobservância do inciso V do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, ou seja, não afirma que aplicou integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais e nem afirma ter apresentando anualmente relatório circunstanciado de suas atividades, limitando-se a sustentar o respeito ao art. 14 do CTN na medida em que não teria fins lucrativos, desenvolvendo suas atividades institucionais sem função remunerada e sem distribuir cota ou resíduo a títulos de lucros aos sócios. Não tendo apresentado a documentação contábil, persiste a constatação. Devemos ponderar, contudo, que o próprio art. 14, III, do CTN determina a manutenção de escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Portanto, subsiste a violação ao inciso V do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, fundamento constante do Ato Declaratório de Isenção, confirmado pelo Acórdão n.º 2401-00.064, de 4 de março de 2009.

Não há que se falar em indevida retroação de efeitos e nem em violação dos princípios constitucionais invocados pela recorrente e nem de direito adquirido em razão de o Ato Cancelatório de Isenção ter sido emitido em 25/04/2007 e o Acórdão n.º 2401-00.064, de 4 de março de 2009, a confirma-lo, ter sido cientificado à autuada em 16/11/2009 (e-fls. 1641/1643). Isso porque, nos termos do *caput* do § 8º do art. 206 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 1999, os efeitos do Ato Cancelatório de Isenção se operam a partir da data em que os requisitos da imunidade deixarem de ser atendidos, tendo o recurso ao Conselho de Recursos da Previdência Social efeito suspensivo (RPS, art. 206, § 8º, IV) e o presente lançamento sido cientificado em 22/12/2010.

Uma vez emitido o Ato Cancelatório de Isenção, cabia à recorrente demonstrar o fato impeditivo ao presente lançamento, ou seja, de que no período objeto do lançamento que se sobrepõe ao período do Ato Cancelatório (até 06/2005) teria preenchido o requisito do V do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, contudo essa prova não foi produzida.

Em relação ao inciso II do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, é nítida sua inobservância. Isso porque, conforme revelou a diligência (e-fls. 2566/2577), o pedido de renovação do Certificado para o período de 01/01/2004 a 31/12/2006 restou indeferido.

O simples fato de o indeferimento resultar de resolução que anula julgamento anterior para indeferir o pedido de renovação não é prova de violação de direito adquirido e nem de ofensa aos princípios constitucionais invocados pelo recorrente ou de indevida retroação de efeitos, uma vez que ao tempo dos fatos geradores estava pendente a renovação do certificado.

Por fim, ressalto que, no caso concreto, não houve arbítrio ou presunção de ausência de pagamento e declaração em GFIP, mas lançamento de ofício, nos termos do *caput* do art. 32 da Lei n.º 12.101, de 2009, a constatar que, mesmo diante da confirmação do Ato Cancelatório da Isenção pelo trânsito em julgado do Acórdão n.º 2401-00.064, de 4 de março de 2009, o contribuinte dolosamente, a atrair a parte final do art. 150, § 4º, do CTN, por não ter retificado suas GFIPs para excluir o código FPAS 639 e nem recolheu as contribuições devidas em razão da suspensão da imunidade, bem com ressalto que o contribuinte exerceu o contraditório tanto no processo advindo do Ato Cancelatório de Isenção como no presente processo administrativo.

Inclusão de verbas distintas de salário. O recorrente argumenta terem sido incluídas parcelas sem natureza salarial, mas indenizatória no lançamento e menciona a título de exemplo abono de férias (CLT, art. 143), aviso prévio indenizado, indenização por tempo de serviço (CLT, art. 477), indenização do art. 9º da Lei n.º 7.238, de 1984, e parcelas a que se refere o art. 22, § 2º, da Lei n.º 8.212, de 1991.

A argumentação de a base de cálculo não ter se limitado a parcelas salariais não se aplica ao levantamento NI – PAGTO A CONTR INDIV/NÃO INFORM, uma vez que a discussão acerca da natureza salarial das verbas percebidas por segurados empregados não se aplica à remuneração de contribuinte individual, sendo que a base de cálculo do levantamento NI – PAGTO A CONTR INDIV/NÃO INFORM foi apurada a partir da conta contábil n.º 32111 Serviços Prestados por Terceiros, lastreada nos comprovantes/recibos de prestação de serviços apresentados, não tendo constado de folha de pagamento e nem das GFIPs

Em relação ao levantamento FP - FOLHA DE PAGAMENTO, a fiscalização adotou a aferição direta a partir da própria base de cálculo informada pela recorrente em suas folhas de pagamento e declarada nas GFIP FPAS 639, destacando acrescentar na base de cálculo as cestas básicas não incluídas pela contribuinte nas folhas de pagamento, ainda que declaradas em GFIP, eis que não haveria adesão ao PAT.

Diante desse contexto, caberia à recorrente a impugnação específica e de modo a individualizar a indevida inclusão de parcelas indenizatórias na base de cálculo e não simplesmente alegar de forma genérica a inclusão de parcelas indenizatórias e discorrer em tese e a mencionar algumas verbas a título exemplificativo como não salariais, sem demonstrar sua efetiva inclusão no lançamento.

Portanto, a alegação genérica não tem o condão de prosperar em relação à base apurada pela fiscalização sem requalificação do constante nas folhas de pagamento elaboradas pela autuada.

Para as cestas básicas, contudo, conforme assevera o Relatório Fiscal, a fiscalização requalificou o auxílio-alimentação *in natura* por considerar que a parcela possui natureza salarial em razão de a autuada não ter aderido ao PAT. Essa circunstância gera a instalação de controvérsia específica e atrai a incidência do Ato Declaratório PGFN n.º 3, de 20/12/2011. Logo, o valor pertinente às cestas básicas deve ser excluído da base de cálculo.

Intimação. Indefere-se o requerimento de intimação de advogado, em face do disposto no art. 23 do Decreto n.º 70.235, de 1972, e da jurisprudência sumulada:

**Súmula CARF nº 110**

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Acórdãos Precedentes:

1402-001.411, de 10/07/2013; 2401-003.400, de 19/02/2014; 2402-006.114, de 04/04/2018; 3302-004.864, de 25/10/2017; 3403-002.901, de 23/04/2014; 9101-003.049, de 10/08/2017.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário, AFASTAR A PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL excluir da base de cálculo os valores relativos ao fornecimento de cestas básicas.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro