



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720298/2015-91
ACÓRDÃO	2101-002.760 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	08 de maio de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CRUZ AZUL DE SÃO PAULO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/12/2010

ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. LEI 12.101/2009. ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS A CARGO DA EMPRESA. REQUISITOS.

Somente ficam isentas/imunes das contribuições previdenciárias a cargo da empresa, as entidades beneficentes de assistência social que cumpram os requisitos dos artigos 1º e 2º da Lei nº 12.101/2009. A empresa deve encaminhar o pedido de renovação do certificado para o Ministério competente e obedecer ao princípio da universalidade do atendimento

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo as alegações sobre representação fiscal para fins penais; e, no mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos o conselheiro Wesley Rocha (relator) e a conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa que davam provimento ao recurso. Designado redator do voto vencedor o conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023.

(documento assinado digitalmente)

Antônio Sávio Nastureles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha – Relator

(documento assinado digitalmente)

Cléber Ferreira Nunes Leite – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cléber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Ana Carolina da Silva Barbosa, Antônio Sávio Nastureles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por CRUZ AZUL DE SÃO PAULO, contra o Acórdão de julgamento de que decidiu pela improcedência da impugnação apresentada.

A autuação se refere a exigência de contribuições previdenciárias destinadas à Seguridade Social, parte patronal (Empresa/empregador) e à parcela do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT/FAP) incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais, bem como as contribuições destinadas a outras Entidades e Fundos (Terceiros).

O Acórdão recorrido assim dispõe:

1) - AIOP - DEBCAD 51.049.674-1, (fls.39/110) consolidado em 09/04/2015 no valor original (sem juros e multa) de R\$13.095.707,88, no período de 01/2010 a 12/2010, contendo a cobrança de contribuições previdenciárias patronais, destinadas ao custeio da Seguridade Social incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais, com fixação de multa de ofício no percentual de 75%.

Conforme relatório Fiscal de fls. 181/224 os fatos geradores foram identificados nos seguintes levantamentos:

PA - REMUNERAÇÃO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL: Correspondente à base de cálculo informada em GFIP e constante da Contabilidade dos estabelecimentos na área de saúde;

RA - REMUNERAÇÃO DE CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS - Correspondente à base de cálculo informada em GFIP e constante da Contabilidade dos estabelecimentos na área de educação;

RE- REMUNERAÇÃO DE EMPREGADOS - Correspondente à base de cálculo informada em GFIP dos estabelecimentos na área de saúde

RI - REMUNERAÇÃO DE CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS - Correspondente à base de cálculo não informada em GFIP e constante da Contabilidade dos estabelecimentos na área da saúde;

SE - REMUNERAÇÃO DE EMPREGADOS - Correspondente a base de cálculo informada em GFIP dos estabelecimentos na área de educação

2) AIOP - DEBCAD 51.049.675-0, (fls.112/158) consolidado em 09/04/2015 no valor original (sem juros e multa) de R\$3.159.297,41, no período de 01/2010 a

12/2010, contendo a cobrança de contribuições patronais, destinadas ao custeio das outras entidades e fundos SALÁRIO-EDUCAÇÃO; INCRA; SENAC; SESC; SEBRAE no percentual de 5,8% , incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, com a incidência da multa de ofício de 75%.

Os fatos geradores foram apurados nos levantamentos RE- REMUNERAÇÃO DE EMPREGADOS e SE - REMUNERAÇÃO DE EMPREGADOS.

Ainda no Relatório Fiscal o auditor, após transcrever os objetivo, a composição da entidade constantes do Estatuto Social e os dispositivos legais que regem a matéria constante da Lei nº 12.101 de 27/11/2009, alterada pela Lei nº 12.868 de 15/10/2013, regulamentadas pelo Decreto nº 7.237 de 20/07/2010, alterado pelo Decreto nº 7.300 de 14/09/2010 e Decreto nº 8.242 de 23/05/ 2014, ressalta os seguintes pontos:

- o contribuinte atua nas áreas de saúde e educação. No Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica conforme o Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral da Receita Federal: - CNAE preponderante -86.10-1-01- correspondente a Atividades de atendimento hospitalar, exceto pronto-socorro e unidades para atendimento a urgências. Código e descrição da natureza jurídica - 399-9 - Associação Privada

- de acordo com os dados extraídos da GFIP - 12/2010 considerando o numero de empregados, verifica-se que o maior número concentra-se na atividade de saúde 1338 - área preponderante em nº de segurados da entidade contra 853 na área de educação

- examinando a contabilidade verificou-se que não existe a conta Subvenções na Saúde e Educação. Das receitas provenientes de convênios de assistência à saúde, em especial os previstos na Lei nº 452/74, são oriundos da Caixa Beneficente da Polícia Militar do Estado de São Paulo. Os integrantes do quadro da Polícia Militar contribuem com 2% da remuneração à Caixa Beneficente da Polícia Militar do Estado de São Paulo.

- que da prestação de serviços de assistência à saúde a pacientes particulares (R\$ 4 milhões) destacam-se os Honorários Médicos (R\$ 2 milhões) e Diárias e Taxas (R\$ 249 mil) estando lançadas diárias e taxas hospitalares a particulares e outras PJ como Ótica , empresas de alimentação etc.

- da cessão de uso de instalações a título oneroso, lançada na conta Permissão de Uso a maior receita é de Estacionamento e outras Posto de Atendimento Bancário, Restaurante, etc

da documentação relacionada à concessão da gratuidade verificou-se que representa 0,1%.

- os recursos decorrentes do superávit, tanto na área de saúde, quanto na educação, são aplicados no território nacional em bens do imobilizado, terreno, obras, aparelhos e instrumentos médicos.

- as disponibilidades de caixa, acima de 90% do hospital e acima de 50% do colégio, foram aplicados em investimentos em Instituições Financeiras.
- verificou-se a regularidade quanto ao recolhimento de FGTS e CND previdenciária, conforme certidões apresentadas. Com relação aos Tributos Federais e Dívida Ativa da União, a entidade apresentou Certidão Positiva com Efeitos de Negativa de Débitos com validade até 25/08/2015
- no tocante ao recebimento de remuneração por dirigentes constatou-se que existem valores não declarados em GIFP, contrariando o disposto na legislação, quais sejam: João Rogério Felizardo NIT10032903424 consta na GFIP de Jan/2010 tendo sido dispensado do cargo de superintendente em 28/01/2010; Paulo Marino Lopes NIT 10052916416 assumiu o cargo de superintendente em assembléia de 22/2/2010 e consta em GFIP até dezembro de 2010, contudo com valores inferiores aos limites fixados por lei;
- não foram observadas na contabilidade, para os dirigentes, o pagamento de vantagens ou benefícios diretos ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos (art.46).
- a autuada mantém contabilidade segregada por área de atuação tendo apresentado demonstração contábil e financeira com parecer de auditoria externa e todos OS documentos solicitados durante a ação fiscal conforme termos de intimação, Cumpriu as obrigações acessórias e apresentou DIPJ. Não distribuiu resultados ou parcelas de seu patrimônio.
- com relação à certificação a entidade classificou-se como entidade filantrópica/entidade beneficente de assistência social declarando em GFIP o código 639, recolhendo em GPS somente a contribuição dos segurados sob o código 2305, e declarando na DIPJ como isenta,
- o contribuinte entregou cópia de publicação no Diário Oficial da União de 23 de janeiro de 2009, do CNAS (Conselho Nacional de Assistência Social) de deferimento do pedido de renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social por meio do Processo nº 71010003135/2007-31, com período de validade de 27/12/2007 a 26/12/2010 - área de atuação EDUCAÇÃO. Entregou cópia de AR destinado ao MEC - Serviço de Coordenação Geral de Entidades Benéficas de Assistência Social de Requerimento de Renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Educação e Saúde) datados de 28/12/2010 e 25/06/2013 (não obedecendo ao critério de área preponderante). Conforme o parágrafo único do art. 60 do Decreto 8.242 de 23/05/2014, o 1º pedido de renovação é considerado excepcionalmente tempestivo.
- sobre a concessão de Bolsas na Área de Educação a entidade definiu as normas para o pagamento de mensalidades e gratuidades do Colégio da Polícia Militar por meio da Portaria Interna Cruz Azul nº 014-2008 válida para o período fiscalizado.

Após o exame da documentação específica, verificou-se que bolsas com 100% gratuitas (em número de 546) representam aproximadamente 10% do total.

O auditor resume os itens que motivaram exigência da contribuição previdenciária sobre a parte patronal e terceiros enquadrando-se o contribuinte no FPAS 515 - que inclui estabelecimentos de serviços de saúde (hospitais e outros) e 574 - que inclui estabelecimentos de educação, in verbis:

- não requerer a certificação e sua renovação no Ministério responsável pela área de atuação preponderante que neste caso é a SAÚDE , embora conforme a análise também não preenchesse os requisitos necessários de gratuidade,

- aplicar suas rendas e recursos e eventual superávit integralmente na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos, sendo em grande parte destinado a aplicações financeiras,

- colocar seus serviços na área de educação à disposição da população em geral em caráter complementar às atividades do Estado, evidenciado o atendimento praticamente exclusivo à categoria de policiais militares do Estado de São Paulo.

Informa que o crédito foi apurado nos seguintes estabelecimentos: CNPJ62.106.505/0001-02, 0002-73, 0004-35, 0006-05, 0007-88, 0008-69, 0009-40, 0010-83, 0011-64, 0012-45, 0013-26, 0014-07, 0015-98, 0016-79, 0017-50, 0018-30, 0019-11.

E por fim que a situação descrita no relatório fiscal, em tese, configura o CRIME DE SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA, previsto no artigo 337-A, inciso I, do Código Penal, com redação dada pela Lei 9.983, de 14/07/2000, portanto, será este fato objeto de REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS por meio do Processo nº 19515-720.299/2015-35, com comunicação à autoridade competente para providências cabíveis.

Cientificada da autuação a entidade oferece em 13/05/2015 as impugnações de fls 582/634, relativa ao processo DEDCAD 51.049.675-0 e de fls. 704/740 relativa ao DEBCAD 51.049.674-1.

Em ambas as impugnações a entidade, após reproduzir a motivação apresentada no Relatório Fiscal, expõe seus objetivos e sua estrutura de funcionamento destacando que sua principal fonte de receita é proveniente da Caixa Beneficente da Polícia Militar do Estado de São Paulo, que é de sua responsabilidade prestar assistência médico-hospitalar e odontológica aos seus beneficiários, bem como também para o SUS.

Salienta que aplica o seu eventual "superávit" na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais; que não remunera os membros da Diretoria e do Conselho Deliberativo e não lhes distribui lucros, dividendos, bonificações; que as gratuidades em seus serviços de educação, saúde e/ou de assistência social são concedidas a critério da Diretoria, de acordo com sua capacidade, mediante critérios de aferição da necessidade sócio-econômica e financeira de seus

assistidos e destinatários, bem como por outros critérios que sejam importantes ao atendimento de suas finalidades institucionais.

Diz que a entidade mantém a escrituração de suas receitas, despesas, ingressos, desembolsos e mutações patrimoniais em livros revestidos de todas as formalidades legais que asseguram a sua exatidão e de acordo com as exigências específicas de direito, bem como narra todo o histórico das concessões dos títulos de utilidade pública e certificados.

Como preliminar, pede o reconhecimento da nulidade da autuação, haja vista que *"padece de vício insanável, vez que, desconsidera o direito à imunidade tributária que assiste a ora impugnante sem lastro legal, bem como, suprime competência funcional dos Ministérios da Educação e da Saúde reservada aos mesmos em lei"*

Ressalta que não há respaldo na legislação para que *"esta **Egrégia Secretaria** desconsidere sumariamente o direito a imunidade/isenção da **Cruz Azul** e, para tanto, basta observar a própria legislação citada no lançamento combatido, na qual verifica-se que a manifestação sobre o atendimento de **requisitos da certificação são de competência exclusiva dos Ministérios certificadores**, bem como, que **destinar parte de seus recursos a aplicações financeiras, jamais fora como jamais será descumprimento de norma pátria hábil a cancelar direito constitucional.**"*

Alega também a nulidade pela falta de competência da SRF para cancelar os certificados concedidos de forma válida pelos órgãos competentes. Assevera que a Secretaria jamais poderia *"cancelá-lo por entendimento próprio, ainda mais em sede de análise de requisitos da certificação, sendo certo que a figura adequada e prevista em lei para esta **Secretaria da Receita Federal** buscar o cancelamento é a figura da Representação, jamais o sumário lançamento como realizado no caso em tela"*. Transcreve o capítulo sobre isenção da Lei. 12.101/2009.

No Mérito, no tocante à alegação de que não fora requerido, pela Cruz Azul, sustenta que a renovação de sua certificação junto ao Ministério responsável pela área de atuação preponderante, não se classifica como motivo para cassação do direito à imunidade da mesma, nos termos do §4º do artigo 10 do Decreto 7.237/2010.

Aduz que para sanear o encaminhamento equivocado, nos termos do §4º do art. 10 do Decreto 7. 237/2010 *o **Ministério da Educação** deveria encaminhar o **Processo nº 23123.000001/2011-24** ao **Ministério da Saúde**, para, o mesmo, dentro de sua competência legal verificar os requisitos de certificação na área da saúde, que, a **Senhora Auditora Fiscal**, cinge-se em alegar que não é cumprido pela **Cruz Azul**, porém não demonstra tal descumprimento.*

Diz que solicitou ao Ministério da Saúde esclarecimentos sobre como proceder junto ao Ministério da Educação, conforme e-mail que transcreve.

Conclui sobre o tema que

66. Dessa forma não há que se falar em pedido de renovação junto a Ministério que não o de sua atividade preponderante, pois, além da legislação autorizar o Ministério receptor a encaminhar eventuais protocolos equivocados ao Ministério competente, a própria **Cruz Azul** requereu à época a remessa ao Ministério da Saúde".

67. Também não se pode perder de vista que os efeitos da apresentação do **Processo nº 23123.000001/2011-24** para o **Ministério da Educação**, e posterior pedido de redirecionamento ao **Ministério da Saúde**, requeriam a renovação para o **triênio de 2011, 2012 e 2013**, não gerando qualquer impacto no certificado anterior que tem validade de 27/12/2007 a 26/12/2010.

68. Portanto, o requerimento tido como equivocado no Auto de infração ora combatido, em nada afeta o certificado já existente e concedido com validade de **27/12/2007 a 26/12/2010**, pois, o pedido entendido como equivocado pela **Sra. Auditora Fiscal** somente produz ou produziria efeito para os anos de 2011, 2012 e 2013, jamais para 2010 que é período lançado no Auto de infração que se impugna.

Sobre a motivação apontada pelo Auditor-Fiscal de que na área da saúde não preenche os requisitos da gratuidade, alega haver equivoco, haja vista que de acordo com o Decreto 2.536/1998, art 32 e §§, que transcreve, para as entidades mistas, ou seja, aquela que atuavam em mais de uma área, era facultada a aplicação anual em gratuidade de 20% (vinte por cento) da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeira, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca poderia ser inferior à isenção de contribuições sociais usufruída. Requisito este que diz sempre ter cumprido, como também se enquadrou nas novas exigências da alteração na legislação (Lei 12.101/2009; Decreto nº7.237/2010 e Portaria 3.355/2010).

Com relação ao requisito de certificação, insiste que a fiscalização invadiu a competência reservada em lei para o Ministério da Saúde e sobre a existência de aplicações financeiras diz não ser proibido, ao contrario, insiste que "*não há lastro nestas alegações e suposições da fiscalização, sendo o permissivo legal da possibilidade de uma Entidade Beneficente de Assistência Social manter aplicações financeiras decorrente de um sem número de leis, decretos e regulamentos*".

Afirma que "*a permissão para a aplicação de seus recursos em aplicações financeiras é plenamente legal e se constitui em segurança administrativa e segurança da continuidade das atividades para a impugnante. E a prova da boa administração da IMPUGNANTE se comprova pelos mais de 90 (noventa) anos de sua existência no atendimento às pessoas mais pobres e carentes da sociedade*". Qualquer entendimento contrário fere ao princípio da legalidade.

Quanto à irregularidade apontada pela fiscalização relacionada com a exclusividade da gratuidade na área de educação para uma classe (Militares),

destaca que tal fato não acontece, porque concedeu bolsas de estudos a civis e dependentes de funcionários, restando evidenciado o pleno atendimento ao princípio da universalidade do art. 2º da Lei 12.101/2009.

Sobre a remuneração aos dirigentes afirma que não existe porque o cargo remunerado foi o de Superintendente e este cargo não é diretivo estatutário, mas, contratados e submetidos ao regime da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT.

Somente na impugnação relativa ao DEBCAD 51.049.675-0:

- Alega a inexigibilidade do Salário Educação. Após fazer um histórico da legislação que instituiu e disciplinou a matéria, aduz que desde a edição da Constituição de 1988 até a presente data, não há lei que autorize a exigência dessa contribuição, notadamente por não ser regularmente instituída nos moldes do artigo 97 do Código Tributário Nacional.

- sobre o Seguro Acidente do Trabalho após também traçar um histórico da legislação, reclama que a sua instituição não observou o regime jurídico instituído pelo art. 149

da Constituição Federal que determina a instituição por lei, como a definição das regras de incidência encontra-se em Decreto que supriu as lacunas da lei, fato que gera a sua ilegalidade.

- conclui que "*os decretos expedidos pelo Poder Executivo não são meios hábeis à definição dos conceitos do art. 22 da Lei 8212/91, que se referem a aspectos da hipótese de incidência de tributos. Tais elementos somente podem ser traçados por lei em homenagem aos princípios informadores do Sistema Constitucional Tributário, sob a pena de reconhecimento da inconstitucionalidade*".

- sobre o INCRA diz ser manifestamente ilegítima a exigência consignada, seja porque a entidade não exerce atividade que se sujeita ao recolhimento da contribuição do INCRA, porque cessou a causa jurídica que legitimava a cobrança dessa exação, quando da criação do SENAR.

- também com relação ao SESC, SEBRAE, SENAC diz ser a cobrança ilegítima, em face da falta de característica comercial da entidade, pois não tem fins lucrativos e é uma sociedade civil

- aduz ser igualmente ilegítima a exigência do adicional indicado como Fator Previdenciário de Prevenção -FAP, instituído pela lei 10.666/2003 e regulamentado pelo Decreto 6.042/2007, em razão de sua alíquota não ter sido fixada por completo pela lei, mas sim, fixada pelo art. 22, II, da Lei 8.212/1991, que fixou as alíquotas básicas pelo art. 202-A do RPS que definiu a composição dos índices parciais e o peso dos respectivos percentis e pela Resolução do Conselho Nacional de Previdência Social nº 1308/2009 que estabeleceu a complexa fórmula de cálculo do FAP, alterada pela Resolução 1.316/2010.

- conclui que "os Decretos e Resoluções expedidos pelo Poder Executivo para a fixação da alíquota do RAT não são meios hábeis à definição dos conceitos do art. 22 da Lei 8212/91, que se referem a aspectos da hipótese de incidência de tributos. Tais elementos somente podem ser traçados por lei em homenagem aos princípios informadores do Sistema Constitucional Tributário sob pena de inconstitucionalidade".

A entidade em ambas as impugnações contesta o envio de representação para fins penais indicando a existência "em tese" do ilícito Sonegação Fiscal, ressaltando a condição da entidade como associação civil de caráter educacional e assistencial na área da saúde, beneficente e filantrópica, bem como não existe ainda a definição sobre a efetividade do crédito tributário cobrado.

Ressalta que a caracterização do tipo penal exige o exaurimento da via administrativa, posição esta confirmada em decisão do Supremo Tribunal Federal (ex. AG REG. NO INQUÉRITO 2.537-2 GOIÁS datada de 13/06/2008, HABEAS CORPUS Ns 96.348- BA (2007/0293716-7 em 24/06/2008)), que exige a comprovação do dano à Previdência Social. Arremata o tema dizendo que:

*180. No caso em tela, não sendo possível demonstrar o efetivo DANO À PREVIDÊNCIA SOCIAL, face à inexistência de crédito tributário, não há como imputar aos representantes da **Cruz Azul** a horrenda e esdrúxula acusação de terem praticado o crime de sonegação fiscal.*

181. Ainda que existisse o crédito tributário, há de se registrar também, que o processo administrativo não demonstra o crime, mas somente a existência de uma eventual dívida para com o INSS, ou seja, o processo administrativo pode até ser suficiente para responsabilizar a entidade pelo não pagamento de tributos.

Por fim, pede que se considere o Auto de Infração como incabível e ilegal e protesta por todos os meios de prova.

Em seu Recuso Voluntário a Contribuinte reitera as alegações de primeira instância, acrescentando que há preliminar de nulidade da autuação em razão de que inexistente dispositivo legal aplicado ao caso, ocorrendo vício material em razão da infringência ao princípio da Legalidade.

Diante dos fatos narrados, é o presente relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo, bem como é de competência desta Turma. Assim, passo a analisá-lo.

PRELIMINARES

Em processo administrativo fiscal as causas de nulidade se limitam às que estão elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972:

"Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993".

Já o art. 60 da referida Lei menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio:

"Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio".

Nesse sentido, está pacificado em nossos Tribunais o princípio de *pas nullité sans grief*, ou seja: não há nulidade sem prejuízo.

A alegação de nulidades trazidas pela contribuinte principal em seu Recurso Voluntário remontam o mérito da autuação, uma vez que enfrenta o dispositivo autuado.

Assim, passo a analisar a preliminar em conjunto com o mérito.

DA AUTUAÇÃO FISCAL

Segundo o relatório fiscal de e-fl. 221, o lançamento fiscal foi motivado pelas seguintes infrações:

- não requerer a certificação e sua renovação no Ministério responsável pela área de atuação preponderante que neste caso é a SAÚDE, embora conforme a análise também não preenchesse os requisitos necessários de gratuidade,

- aplicar suas rendas e recursos e eventual superávit integralmente na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos, sendo em grande parte destinado a aplicações financeiras,
- colocar seus serviços na área de educação à disposição da população em geral em caráter complementar às atividades do Estado, evidenciado o atendimento praticamente exclusivo à categoria de policiais militares do Estado de São Paulo.

Eu suas razões recursais, a recorrente alega que houve avanço indevido da autoridade lançadora quanto ao que foi apurado, consoante o fato gerador do tributo.

Nesse sentido, sobre acusação fiscal da contribuinte aplicar suas rendas e recursos e eventual superávit integralmente na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos, sendo em grande parte destinado a aplicações financeira, a decisão de piso assim concluiu:

“ (...) Já, sobre a aplicação financeira do "superavit", concordo com os argumentos apresentados na defesa, haja vista que na legislação não há nenhuma vedação neste sentido, contudo tal concordância não altera o resultado do julgamento, haja vista o descumprimento de outros requisitos.

Registre-se que o auditor não cita valores nem modalidade de aplicações, se de curto ou longo prazo. Verificando, nos sistemas da RFB a Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, vê-se que o montante utilizado em aplicações financeiras, perante o valor total do ativo, é de pouca monta, portanto não configuraria "em tese" desvio de finalidade ou risco ao patrimônio da entidade. (Total do Ativo R\$201.442.297,57 - total Investimentos - R\$281.373,52).

Contudo diante da falta da universalidade e do encaminhamento do pedido de renovação do certificado para o Ministério competente reitera-se que, nos termos do parágrafo 1.º do artigo 32 da Lei n.º 12.101/2009, fica automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições sociais, independente, portanto, de qualquer procedimento da autoridade lançadora nesse sentido. Por outras palavras, a suspensão do benefício decorre diretamente do disposto em lei, havendo a Fiscalização se limitado, também na forma da lei, a obedecer ao comando legal, efetuando o lançamento das contribuições devidas.

Assim, verifico que já houve reconhecimento de que uma das acusações fiscais não seria motivação a ensejar o respectivo lançamento fiscal. De fato concordo com a decisão de piso nesse tema, bem como com tese da recorrente, já que não há previsão legal para sustar a imunidade/isenção por aplicações financeiras do "superávit" contábil da contribuinte.

Portanto, restam outras duas acusações contra a recorrente: *i)* de não requerer certificado CEBAS e colocar serviços à disposição da população para área da educação; e *ii)* não ter obedecido aos critérios legais do benefício fiscal para a própria área preponderante das suas atividades, que no caso é área da saúde.

Nesse sentido, a DRJ de origem assim concluiu:

(...) Na vigência da Lei n.º 12.101/2009, ficou a cargo da Fiscalização, **ao constatar que a entidade deixou de cumprir requisito(s) exigido(s) para o gozo da isenção**, efetuar a lavratura de auto de infração, lançando as contribuições patronais devidas, relativamente ao período em que restou constatado tal descumprimento, observado o rito previsto no Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, e considerando-se automaticamente suspenso o direito à isenção nesse mesmo período. Isso em observância ao disposto no artigo 32 e seus parágrafos da Lei n.º 12.101/2009, aplicado em consonância com o parágrafo 1.º do artigo 144 do CTN, que determina a aplicação imediata das normas procedimentais, ainda que os fatos geradores tenham ocorrido na vigência da lei anterior. Veja-se, nesse sentido:

Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

§1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

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

Art. 144. [...]

§ 1.º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios

(...)

exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. (Grifou-se.)

Pelo que se colhe da legislação transcrita, o direito à isenção apenas perdura enquanto a entidade preenche os seus requisitos, ou seja, mesmo com CEBAS vigente está-se diante de um direito cujo benefício vige conquanto se mantenha dentro das regras determinadas pela norma, portanto, um direito condicionado, tal como claro indicado no texto legal.

Vê-se, outrossim, que a própria Lei nº 12.101/2009, em seu art. 32, é expressa e determinante sobre a suspensão da isenção e o consequente lançamento fiscal, quando descumpridos os requisitos por parte da entidade beneficiada pelo favor legal.

É também o comando do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, que regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União e outras providências:

Art.125. *No caso da isenção das contribuições sociais previstas nos arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 1991, constatado o descumprimento, pela entidade beneficiária, dos requisitos impostos pela legislação de regência, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção (Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, arts. 29 e 32).*

*§1º Considera-se automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no **caput** durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.*

[...]

Sustentando a necessidade de cumprimento das condições estabelecida em Lei para o reconhecimento do benefício da isenção é oportuna a reprodução de decisões, sobre o tema proferido no STF.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE DE ENTIDADE BENEFICENTE. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE - CEBAS EMITIDO E PRETENSAMENTE RECEPCIONADO PELO DECRETO-LEI 1.752/1977. DIREITO ADQUIRIDO. ART. 195, § 7º DA CONSTITUIÇÃO. DISCUSSÃO SOBRE O QUADRO FÁTICO. ATENDIMENTO OU NÃO DOS REQUISITOS LEGAIS.

1. Nenhuma imunidade tributária é absoluta, e o reconhecimento da observância aos requisitos legais que ensejam a proteção constitucional dependem da incidência da norma aplicável no momento em que o controle da regularidade é executado, na periodicidade indicada pelo regime de regência.

2. Não há direito adquirido a regime jurídico relativo à imunidade tributária. A concessão de Certificado de Entidade Beneficente - Cebas não imuniza a instituição contra novas verificações ou exigências, nos termos do regime jurídico aplicável no momento em que o controle é efetuado. Relação jurídica de trato sucessivo

3. O art. 1º, § 1º do Decreto-lei 1.752/1977 não afasta a obrigação de a entidade se adequar a novos regimes jurídicos pertinentes ao reconhecimento dos requisitos que levam à proteção pela imunidade tributária.

4. Não cabe mandado de segurança para discutir a regularidade da entidade beneficente se for necessária dilação probatória.

Recurso ordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento. (RMS 26.932, rel. min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJ e 022 de 05.02.2010);

Reforçando, recorre-se à transcrição de outros julgados dos tribunais superiores que abarcam o assunto, onde, textualmente, confirmam a orientação no sentido da inexistência de direito adquirido a regime jurídico, ainda que relativo à exoneração tributária.

(...)

De acordo com os fatos apurados no procedimento fiscal, o Autuado não faz jus à isenção legal prevista na Lei nº 12.101, de 2009, porquanto não atende aos requisitos mínimos para a fruição do benefício legal e o lançamento está amparado no art. 32, caput e §§ da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009.

As irregularidades apuradas pela fiscalização encontram-se motivadas no itens 11 do Relatório Fiscal, a saber:

(...)

Aduz a atuada que para o ano de 2010, ela está acobertada pelo certificado do CEBAS, portanto, faz jus à “isenção”, conforme dispõem os arts 29 e 31 da Lei nº 12.101, de 2009, no entanto, a obtenção ou a renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas) não exime a entidade do cumprimento dos requisitos legais supervenientes. No caso, a fiscalização sustenta que há motivo para a manutenção do lançamento fiscal, pois a entidade deixou de cumprir outros requisitos.

Especificamente, sobre a falta de universalidade do atendimento, ressalta-se que a exigência está consolidada no art. 1º e 2º da Lei nº 12.101 de 27/11/ 2009, que diz:

Art. 1º A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta lei.

Art.2º As entidades de que trata o art. 1º deverão obedecer ao princípio da universalidade do atendimento, sendo vedado dirigir suas atividades exclusivamente a seus associados ou a categoria profissional.

Contudo diante da falta da universalidade e do encaminhamento do pedido de renovação do certificado para o Ministério competente reitera-se que, nos termos do parágrafo 1.º do artigo 32 da Lei n.º 12.101/2009, fica automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições sociais, independente, portanto, de qualquer procedimento da autoridade lançadora nesse sentido. Por outras palavras, a suspensão do benefício decorre diretamente do disposto em lei, havendo a Fiscalização se limitado, também na forma da lei, a obedecer ao comando legal, efetuando o lançamento das contribuições devidas.

Sobre esses dois itens da acusação fiscal essas foram as únicas fundamentações do Acórdão recorrido.

Com isso, a acusação fiscal apurou que a contribuinte atua nas áreas de saúde e educação. O Estatuto da recorrente, descrito nas e-fls. 181/182 diz respeito a atuação de atividade mista (educacional e de saúde).

No Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica conforme o Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral da Receita Federal:- CNAE preponderante 86.10-1-01- correspondente a Atividades de atendimento hospitalar, exceto pronto-socorro e unidades para atendimento a urgências. Código e descrição da natureza jurídica - 399-9 - Associação Privada.

Nesse sentido, a contribuinte entregou cópia de publicação no Diário Oficial da União de 23 de janeiro de 2009, do CNAS (Conselho Nacional de Assistência Social) de deferimento do pedido de renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social por meio do Processo nº 71010003135/2007-31, com período de validade de 27/12/2007 a 26/12/2010 – área de atuação Educação (o respectivo CEBAS encontra-se nas e-fls. 315/317).

A recorrente teria entregado cópia de AR destinado ao MEC – Serviço de Coordenação Geral de Entidades Beneficentes de Assistência Social de Requerimento de Renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Educação e Saúde) datados de 28/12/2010 e 25/06/2013 (não obedecendo ao critério de área preponderante). Conforme o parágrafo único do art. 60 do Decreto 8.242 de 23/05/2014, o 1º pedido de renovação é considerado excepcionalmente tempestivo.

A recorrente alega que sobre o requerimento de renovação e do pedido de análise da atividade preponderante no que diz respeito ao CEBAS, foi encaminhado pedido para que o Processo nº 23123.000001/2011-24, que estava em tramite no Ministério da Educação fosse direcionado ao Ministério da Saúde, e que diz respeito a períodos posteriores ao da presente autuação (triênio de 2011, 2012 e 2013), não gerando qualquer impacto no certificado anterior que tem validade de 27/12/2007 a 26/12/2010), e que, portanto, não afetaria a presente lançamento: 01/01/2010 a 30/12/2010. Portanto, não haveria retroatividade que pudesse contemplar a análise em questão.

Nesse sentido, entendo, salvo melhor juízo, que faltava para o período avaliado o CEBAS para a atividade da área da saúde, já que segundo os itens do relatório fiscal as atividades da contribuinte de fl. 215 são na área da saúde. **Por outro lado, também foi avaliado ao caso concreto que de fato foram oferecidas bolsas de estudo com foco na área da educação e não sobre atividade da área da saúde, conforme o item 8.3 do relatório fiscal, segundo e-fl. 217 e seguintes.**

Sobre acusação que não haveria CEBAS para a atividade da educação, portanto, verifico que existia certificado para atuar na respectiva área.

Em seu recurso descreve também todos os documentos juntados e conjunto normativo que informam suas características de utilidade pública, e descrevem que a recorrente desenvolve serviços sociais na área educacional e de saúde, que por sua vez também foi juntado em sede de primeira instância.

Assim, a contribuinte estaria dentro da legalidade quanto a essa questão. Contudo, resta saber se houve infringência à legislação, ainda que permitida atuar com CEBAS para a área da educação, que foi levando pela fiscalização.

Nesse sentido, compreendo que pode haver possibilidade da contribuinte atuar com base no CEBAS exclusivo, desde que a acusação fiscal não fosse somente em torno da falta de CEBAS para atuar na área da saúde.

No caso de haver atividade preponderante, sem a acusação fiscal devida aos critérios da Lei não seria fato suficiente para cassar a imunidade outorgada. Por outro lado, verifica-se que a fiscalização ainda assim entendeu a contribuinte não poderia atuar na área da saúde, e que para esse critério deveria obedecer a norma contendo a exigência do CEBAS. Porém, aqui deve haver uma análise sistemática da Lei aplicada com as recentes decisões do STF que deliberaram sobre o tema.

A norma legal que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social (CEBAS) e que regula os procedimentos de isenção/imunidade de contribuições para a seguridade social deve ser deferida por análise dos requisitos a serem preenchidos pelos contribuintes que se enquadram como entidades beneficentes.

Com isso, no que diz respeito às contribuições para a Seguridade Social, para obter o benefício isentivo/imunizante das entidades beneficentes de assistência social, determinado pelo §7º, do art. 195, da CF/1988, que prevê que deve haver atendimento de requisitos previstos em Lei, Conforme transcrição *in verbis*:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Assim, o art. 195, §7º quando cita que a “isenção” ofertada será decidida por meio de Lei, acaba por atribuir verdadeiro equívoco em sua redação nas definições das normas tributárias impostas. Em primeiro lugar que quando a CF indica o benefício a ser concedido deveria ser imunidade, e não isenção. Isso porque a imunidade tributária é a vedação constitucional à incidência de tributos, e, que sendo uma norma imunizante atrai a regra do art. 146, inciso III, que dispõe sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, e que, portanto, segundo o dispositivo, deveria ser por meio de Lei complementar, acrescentando as normas do artigo 150, inciso VI, alínea “c”.

Sabe-se que a imunidade tributária é a vedação constitucional à incidência de tributos, e o tema polêmico girou em torno da exigência de critérios de contrapartidas adotados

por Lei Ordinária, quando na verdade deveria a referida exigibilidade deveria ocorrer por meio de Lei complementar.

Conforme Aliomar Balleiro a imunidade tributária é como uma exclusão da competência de tributar, proveniente da Constituição Federal (*in imunidades e isenções tributárias*, RDTributário 1/70). No caso, a doutrina entende que a imunidade possui um campo mais amplo de não incidência do tributo, do que a isenção propriamente dita, não cabendo ao legislador ordinário instituir regras por meio de lei ordinária que possa criar obstáculos ao que a Constituição quis beneficiar, que no caso seria não exigir as contribuições sociais previdenciárias das entidades/instituições beneficentes, criando um óbice à competência de tributar pelas pessoas políticas de direito público interno (Paulo de Barros Carvalho, *in imunidades*, cit. RDTributário 27-28/106 e Curso de direito Tributário. 9ª ed. São Paulo, Saraiva 1997, p. 116.).

Por outro lado, destaca-se que nas palavras de Paulo Ayres Barretos os contribuintes que buscam a norma imunizante do campo da não incidência tributária devem recolher tributos retidos sobre rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para seguridade social relativa aos seus empregados, no caso os segurados, bem como cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes (*in Imunidades tributárias – Limitações constitucionais ao poder tributar*, p. 78).

No presente caso a norma vigente era a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, que estabelece, no artigo 29, os requisitos a serem cumpridos para garantir o direito ao não pagamento de contribuições para a seguridade social, e que foi revogada pela Lei Complementar nº 187, de 2021.

No âmbito judicial, as discussões entre contribuinte e fisco ocorreram por longo período, refletindo nas posições finais das **ADIs n.º 2028, 2036, 2228 e 2621, ADI 4480 e Recurso Extraordinário n.º 566.622**, que debruçou-se sobre a análise da constitucionalidade do art. 55 da Lei n.º 8212/91, bem como nas normas que exigiram as condições materiais para o deferimento do benefício e que preceitua requisitos para o gozo de imunidade das contribuições sociais, com fulcro no art. 195, § 7º da CF, contendo as seguintes decisões:

Decisão: Após o voto do Relator, Ministro Joaquim Barbosa (Presidente), julgando parcialmente procedente a ação direta, no que foi acompanhado pelos Ministros Cármen Lúcia e Roberto Barroso, pediu vista dos autos o Ministro Teori Zavascki. Ausente o Ministro Dias Toffoli representando o Tribunal na III Assembleia da Conferência das Jurisdições Constitucionais dos Países de Língua Portuguesa, em Angola. Falaou pela Advocacia-Geral da União, a Dra. Grace Maria Fernandes Mendonça, Secretária Geral de Contencioso. Plenário, 04.06.2014.

Decisão: Após os votos dos Ministros Rosa Weber, Luiz Fux e Ricardo Lewandowski, que conheciam da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, julgando-a procedente em sua integralidade, e o voto do Ministro Dias Toffoli, que conhecia da ação direta e a julgava procedente, pediu vista dos autos o Ministro Marco Aurélio. Ausente, justificadamente, o

Ministro Celso de Mello. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 19.10.2016.

Decisão: Após o voto do Ministro Teori Zavascki, que conhecia da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, julgando-a procedente na sua integralidade, nos limites postos nos termos do voto do Ministro Joaquim Barbosa (Relator), o julgamento foi suspenso. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, os Ministros Celso de Mello e Ricardo Lewandowski. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 19.10.2016.

Decisão: Após o voto do Ministro Marco Aurélio, que, preliminarmente, não conheceu da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, e, no mérito, julgou parcialmente prejudicada a ação no tocante ao [art. 1º da Lei 9.732/98](#) e assentou a inconstitucionalidade formal do [art. 4º da Lei 9.732/98](#) e, por arrastamento, dos [arts. 5º e 7º](#) do mesmo diploma legal, e o voto do Ministro Celso de Mello, que conheceu da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, afastando a prejudicialidade da ação, e, no mérito, julgou-a integralmente procedente, o Tribunal deliberou suspender a proclamação do resultado do julgamento para assentada posterior. Não votou o Ministro Edson Fachin, por suceder o Ministro Joaquim Barbosa. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Ausente, justificadamente, o Ministro Luiz Fux, que proferiu voto em assentada anterior. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 23.02.2017.

Decisão: O Tribunal, por maioria, conheceu da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, vencidos os Ministros Roberto Barroso, Dias Toffoli, Cármen Lúcia e Marco Aurélio. No mérito, por unanimidade e nos termos do voto Ministro Teori Zavascki, o Tribunal julgou procedente o pedido, para declarar a inconstitucionalidade do [art. 1º da Lei 9.732/1998](#), na parte em que alterou a redação do [art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991](#) e acrescentou-lhe os [§§ 3º, 4º e 5º](#), bem como dos [arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998](#). Aditou seu voto o Ministro Marco Aurélio, para, vencido na preliminar de conversão da ação direta em arguição de descumprimento de preceito fundamental, assentar a inconstitucionalidade formal do [art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991](#), na redação conferida pelo [art. 1º da Lei 9.732/1998](#). Redigirá o acórdão a Ministra Rosa Weber. Ausente, justificadamente, o Ministro Roberto Barroso, que proferiu voto em assentada anterior. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 02.03.2017.

Na **ADI 2.028** as exigências contidas no art. 55 da lei 8.212/91 foram impugnadas, contendo a seguinte ementa:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVERSÃO EM ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. CONHECIMENTO. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, e 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

REGULAMENTAÇÃO. LEI 8.212/91 (ART. 55). DECRETO 2.536/98 (ARTS. 2º, IV, 3º, VI, §§ 1º e 4º e PARÁGRAFO ÚNICO). DECRETO 752/93 (ARTS. 1º, IV, 2º, IV e §§ 1º e 3º, e 7º, § 4º). ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. DISTINÇÃO. MODO DE ATUAÇÃO DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. TRATAMENTO POR LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS MERAMENTE PROCEDIMENTAIS. REGRAMENTO POR LEI ORDINÁRIA”.

Ao julgar a **Ação Direta de Inconstitucionalidade 4480**, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos artigos que definiam os parâmetros para deferimento do benefício da isenção, conforme dispositivo transcrito abaixo:

Decisão: O Tribunal, por maioria, julgou parcialmente procedente o pedido formulado na ação direta para declarar a inconstitucionalidade formal do art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput; e do art. 31 da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e declarar a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009, nos termos do voto do Relator, vencido parcialmente o Ministro Marco Aurélio. Não participou deste julgamento, por motivo de licença médica, o Ministro Celso de Mello. Plenário, Sessão Virtual de 20.3.2020 a 26.3.2020

A tese fixada no **RE 566.622/RS**, de repercussão geral, foi a seguinte:

“Decisão: O Tribunal, por maioria, acolheu parcialmente os embargos de declaração para, sanando os vícios identificados, **i) assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei nº 9.429/1996** e pelo art. 3º da Medida Provisória n. 2.187-13/2001; e **ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao tema n. 32 da repercussão geral a seguinte formulação: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas”**, nos termos do voto da Ministra Rosa Weber, Redatora para o acórdão, vencido o Ministro Marco Aurélio (Relator). Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 18.12.2019”.

Portanto, restou declarado constitucional todos os incisos do citado art. 55, da Lei 8.212/91, com exceção do inciso III, onde atesta as condições da contribuinte sobre o tema para deferimento da “isenção” (imunidade). Com isso, o contribuinte deveria/deve preencher requisitos para obter o benefício fiscal, tendo “atestado de entidade beneficente”.

Ocorre que a decisão do STF citada aduz que é por meio de **lei complementar a forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas (aspectos materiais)** a serem por elas observadas. Lembrando que o art. 55 foi revogado pela Lei nº 12.101, de 2009, e que por sua vez foi revogado pela Revogado pela Lei Complementar nº 187, de 2021.

Por outro lado, a Suprema Corte reiterou que **a eficácia do CEBAS é declaratória do direito à imunidade, e não constitutiva**. Portanto, os efeitos do ato declaratório são *ex tunc*, retroagindo aos lançamentos anteriores à expedição do certificado, segundo consta o Resp 478.239/RS, do STJ. Mas mais que isso, o **CEBAS poderia ser considerado indevido se o indeferimento do pedido da contribuinte baseou-se nos requisitos materiais das contrapartidas da Lei**, respeitando o fundamento de que a imunidade só poderia ser regulamentada via legislação complementar, nos termos do art. 146, inciso II, da CF de 1988.

Em sessão de julgamento realizada em 11/11/2020, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por meio do ACÓRDÃO N. 9303-010.974, *DECIDIU FAVORAVELMENTE AOS CONTRIBUINTES, POR MEIO DO ART. 19-E DA LEI Nº 10.522/2002, CONCLUINDO PELA INEXIGIBILIDADE DO CEBAS* para as empresas que atendam aos requisitos dispostos no artigo 14 do CTN, por entender que a legislação ordinária (Leis nº 8.212/1991 e nº 12.101/2009) exigia contrapartidas que iam além da sua competência, conforme transcrição da ementa do citado Acórdão:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS).

COFINS. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E DE EDUCAÇÃO. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA AO ART. 14 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. ILEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA DO CEBAS.

Quanto à discussão acerca da legitimidade da exigência do CEBAS para as entidades de educação e de assistência social sem fins lucrativos, para fins de fruição da imunidade/isenção das contribuições de seguridade social, é se de considerar que o STF, em sede de repercussão geral, quando da apreciação do RE 566.622/RS, firmou entendimento de que somente a Lei Complementar seria forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF/88, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas. Explicitou que tais contrapartidas para a emissão do CEBAS devem-se dar por Lei Complementar, e não através de Lei Ordinária - Lei 8.212/91 e Lei 12.101/09.

Considerando que as Leis Ordinárias não trazem somente normas procedimentais para a emissão do Certificado, excedendo ao estabelecer o modo beneficente de atuação das entidades de assistência social, é de se considerar que as entidades beneficentes de assistência social, para fins de fruição da imunidade/isenção das contribuições de seguridade social, devem observar somente as contrapartidas previstas em Lei Complementar - estas definidas no art. 14 do CTN. O que, por conseguinte, devem ser considerados como” concedidos o CEBAS de que trata o art. 55, inciso II, da Lei 8.212/91, ainda que não tenham sido de fato emitidos para tais entidades, para todas as entidades que observam os requisitos dispostos em Lei Complementar – CTN”.

Em artigo publicado pelas então Conselheiras Thais de Laurentiis e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, verifica-se as seguintes considerações:

“ (...)

Dito isso, ao analisar as razões que levaram à virada de entendimento, uma reflexão há de ser realizada: o aspecto temporal dos fatos geradores analisados seria relevante para a fundamentação a ser adotada no julgamento do caso, considerando que a legislação sofreu alteração no decorrer do tempo?

A resposta a esse questionamento, a princípio, deveria ser POSITIVA. Isso porque é certo que a redação e as exigências dispostas na Lei nº 8.212/1991 são distintas daquelas insertas na Lei nº 12.101/2009. Ademais, é certo também que o STF tratou sobre cada uma dessas leis em processos judiciais distintos. Enquanto a Lei nº 8.212/1991 restou analisada no RE 566.622/RS, a Lei nº 12.101/2009 foi objeto de julgamento na ADI 4480.

E foi justamente em razão desta distinção que o STF entendeu pela constitucionalidade do inciso II do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, visto que esse dispositivo, por si só, não impõe a exigência de contrapartidas específicas, mas apenas exige que a entidade beneficente de assistência social seja portadora do referido certificado [10]. Nesse contexto, não há incompatibilidade entre esta conclusão e a outra alcançada pelo Supremo, no sentido de que a lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.

Em tais casos, portanto, APENAS SERÁ INCONSTITUCIONAL A EXIGÊNCIA DO CEBAS À MEDIDA QUE A SUA CONCESSÃO TENHA SIDO INDEFERIDA EM RAZÃO DE EXIGÊNCIAS DE CONTRAPARTIDAS QUE NÃO ENCONTREM RESPALDO NO ARTIGO 14 DO CTN (norma de hierarquia de lei complementar) [11], mas não em razão de inconstitucionalidade do disposto no inciso II do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, já declarado compatível com o texto da Constituição.

Vale nesse ponto lembrar que, em sessão de julgamento finalizada em 26/03/2020, ao julgar a ADI 4480, o STF, analisando dispositivos da Lei nº 12.101/2009, concluiu pela constitucionalidade daqueles que tratavam tão somente de aspectos meramente procedimentais, e pela inconstitucionalidade de outros, em especial daqueles que impunham contrapartidas específicas para o usufruto da "imunidade", sem correspondência com a lei complementar. E essa decisão restou integrada por meio do julgamento dos embargos declaratórios opostos tanto pelo contribuinte quanto pela União, cuja decisão foi finalizada em 06/02/2021, como mencionado no início do presente artigo.

Desse último julgado em controle abstrato e direto de constitucionalidade, é possível perceber que os DISPOSITIVOS RECONHECIDOS COMO INCONSTITUCIONAIS FORAM AQUELES QUE TRAZIAM EM SEU

CONTEÚDO A EXIGÊNCIA DE CONTRAPARTIDAS ESPECÍFICAS À CONCESSÃO DA "IMUNIDADE" QUE NÃO ENCONTRAVAM RESPALDO EM LEI COMPLEMENTAR, MAS NÃO A EXIGÊNCIA DO CEBAS PROPRIAMENTE DITA, o qual poderá ser exigido desde que não esteja vinculado à exigência de tais contrapartidas. Nesse contexto, a decisão proferida na ADI 4480 também se apresenta compatível com a decisão exposta no RE 566.622/RS.

Pois bem. Em que pese o emaranhado de decisões sobre o assunto, muitas vezes confundindo não apenas os contribuintes, como também o próprio aplicador do Direito, da análise do conjunto da ópera é possível concluir que NÃO É A EXIGÊNCIA DO CEBAS — enquanto política pública para a qual importa o controle das entidades beneficentes de assistência social responsáveis pela difusão do acesso à educação, à saúde ou à assistência social — EM SI, QUE É INCONSTITUCIONAL, MAS, SIM, A EXIGÊNCIA DE CONTRAPARTIDAS ESPECÍFICAS PARA QUE O CEBAS SEJA CONCEDIDO, FACE À NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR PARA ESTE FIM.

Tal decisão está tomada pelo guardião da Constituição, restando agora ao Carf, daqui para frente, a tarefa de, DIANTE DAS PARTICULARIDADES DOS CASOS CONCRETOS que lhe são endereçados, AVALIAR SE A AUSÊNCIA DO CEBAS É SUFICIENTE PARA NEGAR O DIREITO À IMUNIDADE POSTA NO ARTIGO 195, §7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, verificando se a certificação foi negada por imposição de contrapartidas diferentes daquelas estabelecidas no CTN. (*in STF e Carf: permanece a exigência do Cebas para imunidade das contribuições sociais?*, Conjur, em 03 março de 2021. <https://www.conjur.com.br/2021-mar-03/direto-carf-permanece-exigencia-cebas-imunidade-contribuicoes-sociais/>).

Cumpra esclarecer ainda que o art. 14 do CTN, regula os requisitos disposto no art. 150 da CF/88, que trata na verdade da imunidade de impostos, enquanto que o art. 55 da Lei 8.212/1991, regulava a isenção/imunidade de contribuições prevista no art. 195 da CF/88:

“Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 9º. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - cobrar imposto sobre:

(...)

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício. § 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso

IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos”.

Também não se desconhece que existem decisões judiciais que aplicam o art. 14 do CTN de forma identifica às contribuições sociais, uma vez que o dispositivo remete ao art. 9º, que trata de impostos, utilizando a técnica da analogia, permitida pelo CTN.

Da leitura das decisões do STF e dos dispositivos acima citados, para que as entidades possam usufruir da imunidade às contribuições para seguridade social, estabelecida no art. 195, § 7º da Constituição Federal, pode se concluir que basta o cumprimento do art. 14 do CTN. Essa interpretação se daria de forma analógica (artigo 108, inciso I do CTN) às contribuições sociais previdenciárias, já que está ausente norma complementar ao presente caso, consoante os dispositivos já citados declarados inconstitucionais.

Nesse sentido, dentro dos limites legais/regimentais permitido ao julgador administrativo, pode-se concluir que a decisão final do STF criou duas possibilidades de interpretação, a saber:

i) indeferimento do benefício em sentido amplo (aspecto formal): nesse caso todo ato administrativo que indeferiu o certificado à entidade interessada, seria motivo para exigir o tributo devido, não havendo o o direito à imunidade tributária. Sob esse prisma não importa se o contribuinte protocolou ou não o pedido de análise de expedição do CEBAS, havendo indeferimento e não possuindo o certificado, surge portanto a possibilidade de exigência imediata da obrigação principal e acessórios.

ii) indeferimento do benefício em sentido estrito (aspecto material): nesse caso todo ato administrativo que indeferiu o certificado à entidade interessada poderia ser “relativizado”, pois existindo indeferimento com base em análise material do pedido poderia permitir a não exigência do certificado, pois teria sido indeferido com base em exigências de contrapartidas previstas em Lei Ordinária, e não em Lei Complementar como determinou o STF, havendo exigência com base vício legislativo. Portanto, para haver exigência do tributo deveria haver

necessariamente o protocolo de um pedido formal indeferido com base em dispositivos declarados inconstitucionais pela Suprema Corte.

Com isso, nessa segunda hipótese, entendo que o indeferimento do CEBAS com base em dispositivos de Lei Ordinária declarados inconstitucionais pela Suprema Corte não seria devido, onde a análise do aspecto material ocorreu contendo vícios legislativos, contaminando a exigência acessória para ratificar a imunidade/isenção fiscal.

Com isso, para reforçar o raciocínio da conclusão, o critério para afastar a acusação fiscal seria contribuinte possuir um protocolo formal indeferido com base em dispositivos legais declarados inconstitucionais (aspecto formal), onde analisou as contrapartidas (aspecto material) exigidas da entidade beneficente.

Portanto, o julgador administrativo pode compreender que as exigências das contrapartidas para o CEBAS devem ser pautadas pelo aspecto material, onde a exigibilidade ao caso concreto só poderia ocorrer por meio de Lei Complementar, e não por Lei Ordinária como foi a conclusão do STF, sem precisar de fato desconsiderar a exigência mantida pelo STF que é ter o CEBAS para obter o benefício fiscal.

Assim, entendo que ao caso concreto deve ser avaliado os motivos do indeferimento ou não renovação para a contribuinte em questão e se de fato houve o pedido perante o órgão responsável.

Isso porque, se o STF declarou que as contrapartidas devem ser exigidas por Lei Complementar, como pode então a fiscalização utilizar de dispositivo que exige do contribuinte a apresentação de CEBAS com critérios em lei com vícios inconstitucionais?

Portanto, em caso hipotético o certificado emitido para entidade beneficente que cumpriu contrapartidas em Lei Ordinária seria válido, ao passo que o que não cumpriu então não seria exigido. Porém, a Lei que possui vício legislativo, foi exigida de ambos contribuintes, e ambos em tese não poderia ter seu certificado emitido com base em Lei inconstitucional, e exigir o certificado do contribuinte que teve indeferido o benefício incentivo, me parece não haver mais lógica na aplicação da norma e das decisões do STF, ao período fiscalizado, pois enquanto ao que teve o deferimento no que diz respeito ao aspecto material estaria amparado por Lei ordinária igualmente inconstitucional Seria de certa maneira um incongruência com o ordenamento jurídico vigente, e permitir que fosse utilizado critérios distintos para manter a autuação afetando a isonomia tributária constitucional

Com isso, entendo que os critérios das contrapartidas da Lei Ordinária n.º 12.101/2009, utilizados para desconsiderar a contribuinte imune isenta no que diz respeito à área da educação, devem ser afastados.

Verifico que ao presente caso, verifica-se que o Certificado e o Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), designado de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), bem como seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal,

deve atender aos requisitos para que se possa gozar da isenção/imunidade da cota patronal das contribuições previdenciárias.

Portanto, quanto a esse item, afasto a acusação fiscal.

DA ACUSAÇÃO DE REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTE

Da leitura das decisões do STF e dos dispositivos acima citados, para que as entidades possam usufruir da imunidade às contribuições para seguridade social, estabelecida no art. 195, § 7º. da Constituição Federal, basta o cumprimento do art. 14 do CTN, mas que, em interpretação de alguns julgadores, ainda necessitaria ter a expedição do CEBAS.

Com isso, verifico que segundo o item 7.10 da acusação fiscal, a contribuinte teria remunerado dirigentes, nos seguintes termos:

7.10 Constatou-se o recebimento de remuneração por dirigentes e confirmados em GIFP contrariando o disposto na legislação: João Rogério Felizardo NIT 10032903424 consta na GFIP de Jan/2010 tendo sido dispensado do cargo de superintendente em 28/01/2010; Paulo Marino Lopes NIT 10052916416 assumiu o cargo de superintendente em assembleia de 22/2/2010 e consta em GFIP até

dezembro de 2010, mas inferiores aos limites fixados por lei; não foram observadas na contabilidade o pagamento de 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 (art.46).

7.11 O contribuinte mantém contabilidade segregada por área de atuação tendo apresentado demonstração contábil e financeira com parecer de auditoria externa e todos os documentos solicitados durante a ação fiscal conforme termos de intimação.

Cumpriu as obrigações acessórias e apresentou DIPJ.

7.12 Não distribuiu resultados ou parcelas de seu patrimônio.

Em relação à manutenção da isenção dos pagamentos das contribuições previdenciárias da entidade beneficente que é certificada, entendo que a vedação prevista no inciso I, do art. 29, referente à 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, somente se estabelece aos **dirigentes estatutários** a partir de 15/10/2013, por força da redação dada pela Lei nº 12.868/2013. Anteriormente, a lei estipulava o termo **diretores estatutários**. Verifico que não seria o caso dos autos, onde as pessoas arroladas teriam função estatutária, pois o estatuto deve deixar claro as funções de diretor e dirigente estatutário.

Nesse sentido, a nova Lei nº 12.868/2013 também acrescentou os §1º, 2º e 2º, ao art. 29, permitindo o recebimento de remuneração pelos **diretores não estatutários empregados e dirigentes estatutários, nos seguintes casos:**

“Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará *jus* à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22e23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos: (Vide ADIN 4480)

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**; (redação antes da Lei nº 12.868, de 2013)

I - não percebam, seus **dirigentes estatutários**, 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; (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

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)

§ 1º A exigência a que se refere o inciso I do caput não impede: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013):

I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013) DOU 16/10/2013

II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 2º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 1º deverá obedecer às seguintes condições: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o **caput** deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - **o total pago a título de remuneração para dirigentes**, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)”

Dessa forma, a remuneração de dirigente/profissional estatutário não é, ou foi óbice para a concessão da isenção das contribuições previdenciárias, no período apurado, quando a lei não trazia vedação para remuneração de dirigentes estatutário, mas tão somente, a profissional não estatutário.

Nesse item, a recorrente alega o seguinte:

99. Equivoca-se a **Sra. Auditora Fiscal**, ao realizar a referida afirmação uma vez que o cargo de **Superintendente** não é um cargo estatutário, mas, sim uma função administrativa prevista em estatuto, que se submete ao regime da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, sendo certo que a Superintendência não faz parte dos órgãos diretivos ou fiscalizadores da **Recorrente**, bem como, não é composta por associado, conforme se depreende do Estatuto da mesma, notadamente, pelos Títulos III – Dos Órgãos da Associação e IV – Da Superintendência (artigos 15, 16, 44 e §§).

Assim, entendo que não houve infringência à legislação nesse caso, afastando a acusação de infringência para remuneração de dirigente, que possa afetar no benefício isentivo, pois ao que se analisou do cargo de superintendente da contribuinte, essa não foi

Verifica-se que a motivação do auto de infração, em atenção ao disposto no art. 142, do CTN, e que a entidade fiscalizada teria atendido aos requisitos previstos na Lei 12.101/2009, art. 29, inciso II e no art. 14, inc. II do CTN (Lei 5172 de 1966), listando no item 6.1 do Relatório Fiscal todas as irregularidades constatadas.

Assim, ficou pendente somente a acusação fiscal de obter o CEBAS na área preponderante da saúde, e que segundo o já citado relatório fiscal a contribuinte obteve receitas durante o período autuado.

Contudo, entendo que poderia ser possível dar parcialmente provimento ao recurso para que seja retirado da base de cálculo as receitas advindas da atividade da área da educação, descritos na e-fl. 215, que totalizou a quantia de R\$ 67.490.268,51. Porém, ao avançar na interpretação sistemática das normas vigentes, consoante a decisão final proferida pelo STF, entendo que poderia ser dado provimento integral à autuação, afastando acusação fiscal, em razão da necessidade de observar que a expedição do certificado precedia de contrapartidas em sua materialidade, decorrentes de exigência feita por meio de Lei Ordinária que teve diversos dispositivos declarados inconstitucionais em razão de vício formal da norma.

DA ACUSAÇÃO DO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL

No que diz respeito à multa qualificada, a acusação fiscal concluiu o seguinte:

13 A situação descrita nos itens 11.1, 11.2, 11.3 **em tese**, configuram o CRIME DE SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA, previsto no artigo 337-A, inciso I, do Código Penal, com redação dada pela Lei 9.983, de 14/07/2000, portanto, será este fato objeto de REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS através do Processo nº 19515-720.299/1015-35, com comunicação à autoridade competente para providências cabíveis.

Com isso, a decisão de piso assim concluiu:

“Cabe também ser salientado que não merecem prosperar os argumentos da Impugnante em relação ao não cabimento da Representação Fiscal Para Fins Penais, uma vez que a emissão de tal representação pelo Auditor Fiscal é ato vinculado e deve ser realizada quando verificada uma das situações, legalmente previstas. No caso concreto foi constatado que a empresa, embora não tivesse direito à isenção prevista no art. 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal, informou incorretamente o código FPAS 639, omitindo as contribuições devidas, conforme acima debatido, nas Guias de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social GFIP, o que caracteriza, em tese, a conduta típica prevista no art. 337-A do Decreto-Lei nº 2.848/40 (Código Penal).

No que diz respeito às discordâncias do impugnante quanto à lavratura da RFFP, deve ser esclarecido que não compete a esta instância de julgamento se pronunciar a respeito dessa questão, que constitui matéria estranha às atribuições das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJs, como definidas no artigo 233 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012 (DOU de 17 de maio de 2012).

Observe-se, apenas, que a formalização de RFFP constitui obrigação legal do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, bem como somente será encaminhado tal documento à autoridade competente, para a tomada das medidas cabíveis, após o trânsito administrativo do presente processo. É o que determina o artigo 1º, o artigo 4º, parágrafo 1º, e o art. 8º da Portaria RFB nº 2.439/2010. Cita-se.

Art. 1º O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) **deverá formalizar representação fiscal para fins penais** perante o Delegado ou Inspetor-Chefe da Receita Federal do Brasil responsável pelo controle do processo administrativo fiscal sempre que, no exercício de suas atribuições, identificar atos ou fatos que, em tese, configurem crime contra a ordem tributária ou contra a Previdência Social. (sem grifos no original)

(...)

Art. 4º A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, definidos nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal, será formalizada e protocolizada em até 10 (dez) dias contados da data da constituição do crédito tributário. (Redação dada pela Portaria RFB nº 3.182, de 29 de julho de 2011).

§ 1º **A representação fiscal deverá permanecer no âmbito da unidade de controle até a decisão final, na esfera administrativa**, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente ou na ocorrência das hipóteses previstas no art. 5º, respeitado o prazo legal para cobrança amigável, caso o processo seja formalizado em papel. (Incluído dada pela Portaria RFB nº 3.182, de 29 de julho de 2011) (sem grifos no original)

(...)

Art. 8º O servidor que descumprir o dever de representar, nos termos estabelecidos nesta Portaria, fica sujeito às sanções disciplinares previstas na Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, sem prejuízo do disposto na legislação criminal

Desta forma, conclui-se que a representação fiscal para fins penais é ato regular e obrigatório, foi devidamente elaborada, respeita os princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal e não há fundamento no pedido de arquivamento da referida representação, mesmo porque uma vez apresentada, cabe ao Ministério Público Federal a apreciação da mesma.

Por fim quanto ao pedido de produção de prova cabe esclarecer que no Processo Administrativo Fiscal a impugnação deve vir acompanhada da prova documental das alegações. O Decreto nº 70.235, de 1972, limitou o momento para a apresentação de provas, dispondo que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

Nesse sentido, não houve aplicação da multa qualificada, mas abertura de processo de representação fiscal para fins penais. Em razão disso, nos termos da Súmula CARF 28, abaixo transcrita, a matéria não deve ser conhecida pelo CARF:

“Súmula CARF nº 28. O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)”.

Assim, não tomo conhecimento da respectiva matéria.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo da matéria incompetente em razão da Súmula CARF nº 28, para na parte conhecida DAR-LHE PROVIMENTO cancelando a autuação fiscal.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha

Relator

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Cléber Ferreira Nunes Leite – Redator Designado

Discordo do eminente relator que entendeu que, os critérios das contrapartidas da Lei Ordinária n.º 12.101/2009, utilizados para desconsiderar a contribuinte imune/isenta no que diz respeito à área da educação, devem ser afastados, tendo em vista que a exigibilidade ao caso concreto só poderia ocorrer por meio de Lei Complementar, e não por Lei Ordinária como foi a conclusão do STF.

O Acórdão da Impugnação, assim como o Relatório Fiscal, delimita o assunto do lançamento quando demonstra que, no ano de 2010, a empresa não atendia os requisitos para o gozo da isenção, conforme abaixo, *grifo nosso*:

De acordo com os fatos apurados no procedimento fiscal, o Autuado não faz jus à isenção legal prevista na Lei nº 12.101, de 2009, porquanto não atende aos requisitos mínimos para a fruição do benefício legal e o lançamento está amparado no art. 32, caput e §§ da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009.

As irregularidades apuradas pela fiscalização encontram-se motivadas no itens 11 do ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. PERÍODO DA MEDIDA PROVISÓRIA 446/2008. PERÍODO DA LEI 12.101/2009. ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS A CARGO DA EMPRESA. REQUISITOS. Somente ficavam isentas/imunes das contribuições de que tratam os art. 22 e 23 da Lei nº 8.212/91 a partir de 30/11/2009, as entidades beneficentes de assistência social que cumprem cumulativamente os requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101/2009 e, durante o período de vigência da MP 446/2008, se cumpridos cumulativamente os requisitos do artigo 28 da Medida Provisória 446/2008.- **não requerer a certificação e sua renovação no Ministério responsável pela área de atuação preponderante que neste caso é a SAÚDE, embora conforme a análise também não preenchesse os requisitos necessários de gratuidade,**

- aplicar suas rendas e recursos e eventual superávit integralmente na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos, sendo em grande parte destinado a aplicações financeiras,

- colocar seus serviços na área de educação à disposição da população em geral em caráter complementar às atividades do Estado, evidenciado o atendimento praticamente exclusivo à categoria de policiais militares do Estado de São Paulo.

Com base em tais constatações, a autoridade fiscal conclui que o sujeito passivo deve ser enquadrado para fins previdenciários no FPAS 515, sendo-lhe exigidas as contribuições previdenciárias patronais.

No mérito a impugnante argumenta que inexistente motivação para a lavratura do auto de infração, e refuta cada um dos motivos indicados pela fiscalização, como passo a analisar.

No tocante à alegação de que para sanear o encaminhamento equivocado dos requerimentos o Ministério da Educação deveria encaminhar o Processo nº 23123.000001/2011-24 ao Ministério da Saúde, para, o mesmo, dentro de sua competência legal verificar os requisitos de certificação na área da saúde, cabe

destacar que a entidade teve também processo de lançamento em anos anteriores discutindo a sua condição de isenta, tanto na vigência do art. 55 da Lei 8.212/1991, como na Lei nº 12.101, de 2009, portanto, além de estar clara na lei a tramitação e as exigências para cumprimento dos requisitos, foi reforçada pela ação fiscal. Não é aceitável alegar, na altura dos acontecimentos, equívoco na tramitação do processo.

Aduz a autuada que para o ano de 2010, ela está acobertada pelo certificado do CEBAS, portanto, faz jus à “isenção”, conforme dispõem os arts 29 e 31 da Lei nº 12.101, de 2009, no entanto, a obtenção ou a renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas) não exime a entidade do cumprimento dos requisitos legais supervenientes. No caso, a fiscalização sustenta que há motivo para a manutenção do lançamento fiscal, pois a entidade deixou de cumprir outros requisitos.

O julgamento da impugnação a DRJ entendeu, com o que concordamos, que houve por parte da empresa, o descumprimento dos artigos 1º e 2º da Lei nº 12.101/2009, motivo pelo qual deixou de ser isenta/imune no ano das competências do lançamento.

A partir de 30/11/2009, a isenção/imunidade em relação as contribuições previdenciárias passou a ser regulamentada pela Lei 12.101/2009.

A partir desta lei é que o usufruto da isenção, embora não mais dependa de requerimento junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil (ou INSS), bastando a posse do certificado emitido pelo órgão do Ministério da respectiva área de atuação, no presente caso, o Ministério da Saúde. Na mesma lei, requer-se que seja observada a universalidade do atendimento, conforme art. 1º e 2º da Lei nº 12.101 de 27/11/ 2009, que diz:

Art. 1º A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta lei.

Art.2º As entidades de que trata o art. 1º deverão obedecer ao princípio da universalidade do atendimento, sendo vedado dirigir suas atividades exclusivamente a seus associados ou a categoria profissional.

A Autoridade Fiscal, verificou, que a empresa deixou cumprir as exigências dos artigos 1º e 2º da Lei nº 12.101/2009, pois não enviou o pedido de renovação para o Ministério competente, bem como não obedeceu ao princípio da universalidade do atendimento.

O entendimento da Fiscalização foi mantido pela DRJ.

Abaixo, a conclusão, quanto a esta matéria, do Acórdão da Impugnação:

Contudo diante da falta da universalidade e do encaminhamento do pedido de renovação do certificado para o Ministério competente reitera-se que, nos termos

do parágrafo 1.º do artigo 32 da Lei n.º 12.101/2009, fica automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições sociais, independente, portanto, de qualquer procedimento da autoridade lançadora nesse sentido. Por outras palavras, a suspensão do benefício decorre diretamente do disposto em lei, havendo a Fiscalização se limitado, também na forma da lei, a obedecer ao comando legal, efetuando o lançamento das contribuições devidas.

Portanto, tendo a empresa deixado de atender as exigências contidas nos artigos 1º e 2º da Lei 12.101/2009, mantém-se o lançamento.

CONCLUSÃO

Do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Cléber Ferreira Nunes Leite – Redator Designado