



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720836/2017-17
ACÓRDÃO	2101-002.761 – 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: 01/01/2006 a 31/12/2007

IMUNIDADE. REQUISITOS. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (CEBAS). NECESSIDADE.

O STF declarou a constitucionalidade do inciso II do artigo 55 da Lei nº 8.212 de 1991 que estabelece que a entidade beneficente deve ser portadora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Wesley Rocha (relator), que dava provimento ao recurso. Designado redator do voto vencedor o conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite.

(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.

O Acórdão recorrido assim dispõe:

“1. O presente lançamento fiscal destina-se a constituir novo crédito previdenciário em substituição ao contido no processo administrativo fiscal 19515.000122/2010-12 - Auto de Infração - DEBCAD 37.206.938-0, emitido em 27/01/2010, tendo em vista a decisão do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, exarada no Acórdão nº 2402-004.623 que reconheceu a nulidade do referido AI por vício formal em 10 de março de 2015.

1.1.Trata-se de Auto-de-Infração (DEBCAD 37.362.062-4), onde foram apurados valores referentes às contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados e trabalhadores autônomos, no período de 01/01/2006 a 31/12/2007, quais sejam: a contribuição devida ao FPAS (quota patronal), a contribuição devida para o financiamento dos benefícios concedidos em

decorrência de incapacidade laborativa. O montante do débito corresponde a R\$ 42.297.983,51 (quarenta e dois milhões, duzentos e noventa e sete mil, novecentos e oitenta e três reais e cinquenta e um centavos), consolidado em 28/08/2017.

1.2. Conforme foi informado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 142/146), a autuada teve a isenção das contribuições previdenciárias cancelada, a partir de 25/01/2002, em virtude do descumprimento do requisito previsto no art. 55, inciso II, da Lei 8.212/91, ou seja, não possui o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, desde aquela data, cuja emissão cabia ao Conselho Nacional de Assistência Social

DA IMPUGNAÇÃO

2. Dentro do prazo regulamentar, a autuada contestou o lançamento através do instrumento de fls. 162/211, onde, após fazer um relato de seu histórico como entidade, e das suas atividades, alega em síntese:

2.1. que foi declarada de utilidade pública federal, estadual e municipal e registrada no CNAS, sendo portadora de Certificados de Entidade Beneficente de Assistência Social CEAS/CEBAS desde 11/03/93, emitidos pelo CNAS, com validade

de 11/03/93 a 10/03/96 (Proc. nº 28010.002896/92-35) e 11/03/96 a 10/03/99 (Proc. nº 44006.001048/96-94);

2.2. que por meio do Processo nº 44006.004262/98-82 requereu a renovação do seu certificado, para o período de 11/03/99 a 10/03/02, que foi indeferida pelo Plenário do CNAS, pela Resolução nº 181/2001, contra qual apresentado Pedido de Reconsideração, que por sua vez, foi indeferido pela Resolução do CNAS nº 82, de 11/05/2005;

2.3. que contra o indeferimento do Pedido de Reconsideração a Cruz Azul apresentou Recurso Administrativo direcionado ao Sr. Ministro de Estado da Previdência Social, que encontra-se pendente de julgamento;

2.4. que por força da Medida Provisória nº 446/08, o referido recurso foi deferido nos moldes do artigo 39, razão pela qual Cruz Azul teve assegurado o seu Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social para o período de 11/03/99 a 10/03/02, o mesmo ocorrendo com os pedidos de renovação solicitados no Proc 71010.003212/2003-29 (período de 31/12/03 a 31/12/06) e no Proc.71010.003135/207-31 (período de 27/12/2007 a 26/12/2010);

2.5. que protocolizou Pedido de Renovação do CEBAS pelo Processo nº 23000.024818/2015-16, para o período de 27/12/2015 a 26/12/2018, que aguarda análise pelo Ministério da Educação - MEC.

2.6. que pelas suas atividades, em vista de seu caráter e de suas finalidades expressas em seu Estatuto Social, tipifica-se como entidade beneficente de assistência social, imune de impostos e isenta de contribuições para a seguridade social por força do art. 150, inciso VI, alínea "c" e do art. 195, § 7º, da CF e, dos arts. 9º e 14 do CTN.

2.7. que, não obstante ao seu caráter, tipificação e certificação, em 29 de agosto de 2017, recebeu o AI nº 19515.720836/2017-17 - DEBCAD Nº 37.362.062-4, que embora pesem os argumentos da Fiscalização, não pode e não deve prosperar, uma vez que se encontra baseado em pressupostos fáticos e jurídicos equivocados.

Das Preliminares de Nulidade

2.8. Destaca que o Auto de Infração ora impugnado, trata-se na realidade da reedição, para substituição, do Auto de Infração AI DEBCAD 37.206.938-0, constante do processo administrativo 19515.000122/2010-12, anulado pelo CARF por vício formal, em conformidade como o Acórdão nº 2402004.623 - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

2.9. Sienta que o Auto de Infração anulado padecia de vício, vez que, conforme amplamente demonstrado no acórdão citado, a Fiscalização desprezando a sistemática processual trazida pela 12.101/2009 e pelo Decreto 7327/2010, lançou os créditos, sem narrar os motivos e sequer observar que, para maior parte do período apurado, era como é detentora do CEBAS.

2.10. Alega que, ao constituir o novo crédito previdenciário em substituição ao anulado, como pode se verificar da narrativa do Termo de Verificação Fiscal, a Fiscalização, em nada corrigiu o vício constante do primeiro auto de infração, uma vez que, ao contrário do prelecionado pelo CARF, não narrou ou realizou qualquer análise a respeito do fato que supostamente demonstraria a falta de atendimento para o gozo da imunidade no período lançado, cingindo-se a anexar ao lançamento reeditado, cópia do processo que no processo anterior se reportava.

2.11. Argumenta que juntar ao atual lançamento cópia de processo pendente de decisão final, que emite errôneo Ato Cancelatório, sob a fala de que os argumentos nele contidos passam a fazer parte integrante do lançamento ora combatido, sem sequer pernear e sopesar a já admitida existência dos CEBAS solicitados por meio dos Processos nrs. 71010.003212/2003-9 e 71010003135/20073-1, com validade para os períodos de 31/12/2003 a 30/12/2006 e 27/12/2007 a 26/12/2010 é repetir a motivação *per relationem* ou aliunde.

2.12. Destaca que o simples fato de anexar o processo emissor do Ato Cancelatório ao Auto de Infração ora impugnado não traz nenhuma materialização focal de descumprimento das normas ensejadoras do gozo da imunidade para o período lançado, ao contrário, apenas repete o que já fora anulado pelo CARF ou seja - realização de lançamento em virtude da emissão de Ato Cancelatório a partir de 25/01/2002 sem motivar o porque se lançou o período de 01/2006 a 13/2007.

2.13. Sienta que a partir de 29 de novembro de 2009, na vigência da Lei 12.101/2009, não é mais necessário que o Fisco realize o Ato Cancelatório da imunidade para proceder com o lançamento fiscal da contribuição patronal, devendo relatar no mesmo processo de constituição do auto de infração, os fatos que demonstram, dentro do período correspondente, o não atendimento de tais requisitos para o gozo da imunidade.

2.14. Solicita o reconhecimento da nulidade do lançamento, tendo em vista que a regra do art. 32 da Lei 12.101/2009 e do art. 45 do Decreto 7.327/2010, que prevê o relato dos fatos que demonstram, dentro do período correspondente, o não atendimento dos requisitos para o gozo da imunidade, são normas de caráter procedimental necessária ao lançamento, que novamente não foram atendidas pelo Fisco.

2.15. Ainda como preliminar de nulidade, a impugnante alega que o lançamento foi efetuado com base de Ato Cancelatório de Isenção pendente de Recurso e sem considerar a Certificação (CEBAS) no período lançado. Para tanto, faz uma série de alegações em relação ao procedimento adotado pelo Fisco nos autos do Processo 16692.000009/2009-56,

que tratou do cancelamento de isenção, cuja cópia faz parte do Termo de Verificação Fiscal do Auto de Infração, ora contestado.

2.16. Enfatiza que, contra a decisão de cancelamento de isenção, em 06 de janeiro de 2010, apresentou recurso dirigido ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, repisando, que não é dado à Secretaria da Receita Federal em dezembro de 2009, retroagir cancelamento irrestrito a partir de 25 de janeiro de 2002, sem observar que nos períodos de 31/12/2003 a 30/12/2006 e 27/12/2007 a 26/12/2010, era possuidora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência - CEBAS.

2.17. Sustenta que tal fato se traduz na nulidade dos lançamentos lastreados no Ato Cancelatório, como é o caso do auto ora impugnado, notadamente após a entrada em vigor da Lei 12.101/2009, que exige em seu art. 32, o relato dos fatos que demonstram, dentro do período correspondente, o não atendimento dos requisitos para o gozo da imunidade, sendo certo que no malsinado Processo 16692.000009/200956 não existe esta demonstração para o período lançado, ao contrário, o referido processo demonstra existir Certificado de Entidade Beneficente de Assistência - CEBAS para o período do lançamento.

2.18. Conclui que, se algum lançamento fosse efetuado, deveria abranger o período, conforme histórico das renovações do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CNAS), de 31/12/2006 a 26/12/2007 e nunca período superior a este, sendo certo que com relação à lacuna referente ao período de 11/03/2002 a 30/12/2003, operou-se a decadência por força da Súmula Vinculante nº 08 emitida pelo STF

2.19 Conclui que fica evidente a nulidade do auto de infração, ora impugnado, tendo em vista que se baseia exclusivamente em ato de cancelamento de isenção que não discorre ou observa acerca do atendimento de requisito para o gozo da imunidade, no período lançado, e contra o qual ainda pende recurso administrativo.

Do Mérito

2.20. No mérito, a impugnante alega que da interpretação da Constituição Federal, cotejando-se o teor de seus arts. 195, § 7º, e 146, inciso II, chega-se à conclusão de que somente lei complementar pode disciplinar a imunidade das entidades assistenciais, referentes às contribuições sociais incidentes sobre a remuneração, razão pela qual, no presente caso, devem ser observados os requisitos previstos no art. 14, do CTN (Lei Complementar);

2.21. Sustenta que o tema em questão, qual seja a possibilidade ou não de Lei Ordinária regulamentar a imunidade prevista no art. 195, § 7º da CF, já foi admitido pelo Pleno do STF, como matéria de Repercussão Geral, que ao apreciar o Recurso Extraordinário 566.622-1, julgado definitivamente em março de 2017, fixou o entendimento segundo o qual os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previsto em lei complementar. Cita trechos do Voto do Ministro Marco Aurélio de Mello.

2.22 que, portanto, sob qualquer aspecto que se analise a situação a Impugnante é entidade imune às contribuições sociais patronais, em pleno gozo da referida imunidade, seja pelo atendimento aos requisitos do art. 14 do CTN, seja pelo atendimento dos requisitos do art. 55 da Lei 8.212/91;

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 pela 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 desse colegiado. Sem preliminares, passo a analisar o mérito.

PRELIMINARES

Alega a recorrente que ainda segue correndo a nulidade declarada pelo CARF anteriormente, uma vez que não teria sido observado o dispositivo legal aplicável ao caso concreto.

Contudo, nesse item acompanho a decisão de piso, já que o lançamento em questão não foi efetuado em virtude do Ato Cancelatório de Isenção, mas em razão de que a fiscalização que não houve requisito previsto no art. 55, II, da Lei 8.212/91, que diz respeito a ausência do CEBAS.

Assim, verifica-se que ao refazer a autuação, a autoridade lançadora respeitou a determinação do CARF no Acórdão 2402-004.623, que anulou o lançamento anterior, e que teve parte do seu voto assim transcrito:

"No caso dos autos, as regras do art. 32 da Lei 12.101/2009 (vigência em 30/11/2009) e do art. 45 do Decreto 7.327/2010 (vigência em 20/07/2010) impõem restrições para o momento em que o lançamento fiscal é efetuado, devendo o Fisco observá-las no momento de lavratura do auto de infração (27/01/2010, fl. 02), já que elas exigiam o relato dos fatos que demonstrassem, dentro do período do lançamento fiscal, o não atendimento dos requisitos para o gozo da imunidade no mesmo processo de constituição do auto de infração, fato este não observado pelo Fisco.

Fato é que o Fisco remeteu para o Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais (ACI), o fato formal que demonstrava o não atendimento do requisito previsto no inciso II do art. 55 da Lei 8.212/1991 para o gozo da imunidade,

fazendo uma motivação "per relationem" ou "aliunde" (em outro lugar), e não relatou no próprio processo de constituição do auto de infração tal fato. Com isso, houve o descumprimento das regras instrumentais (procedimental e processual) previstas no art. 32 da Lei 12.101/2009 e no art. 45 do Decreto 7.327/2010, que exigiam o relato no próprio processo de constituição do auto de infração, e buscavam viabilizar a materialização dos fatos dentro do período do lançamento fiscal. Isso ocasionou um vício formal, eis que o Fisco não materializou tais fatos, dentro do período do lançamento fiscal, no mesmo processo de constituição do auto de infração, e, por consectário lógico, não há como ter acesso à defesa e, contraditar a infração imputada à Recorrente, sem que todos os requisitos estejam presentes no procedimento de auditoria fiscal realizado pelo Fisco, seja no Relatório Fiscal ou Relatório Complementar, seja em outros documentos inseridos nos autos."

Assim, como ponderou o relator no trecho do voto acima transcrito, para assegurar o acesso à ampla defesa e o contraditório pelo contribuinte é necessário que *"todos os requisitos estejam presentes no procedimento de auditoria fiscal realizado pelo Fisco, seja no Relatório Fiscal ou Relatório Complementar, seja em outros documentos inseridos nos autos"*.

Portanto, neste momento, não há mais o que se falar em nulidade formal do auto de infração.

Portanto, 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.

No presente caso, verifica-se que a recorrente teve ciência de todos os fatos que estavam sendo apontados, pois respondeu a todo questionamento da fiscalização, bem como indicou elementos solicitados para as conclusões do lançamento. Apresentou defesa e foi notificado dos demais atos administrativos, incluindo recurso e demais manifestações, quanto ao que foi apurado no processo administrativo fiscal.

DA AUTUAÇÃO FISCAL

A autuação se deu em razão de que não houve Certificado de Entidade de Beneficente de Assistência Social - CEBAS para o gozo da isenção, exigência prevista no inciso II, do art. 55 da Lei 8212/91, para o período autuado (01/01/2006 a 31/12/2007).

A decisão de piso constatou o seguinte:

(...)

4.36. Quanto ao período 01/01/2006 a 30/12/2006, também incluído no lançamento, apesar de ter havido deferimento do certificado pelo CNAS, em virtude da MP 446/2008 (período de 31/12/2003 a 30/12/2006 - Processo nº 71010.003212/2003-29), entendo que, com base na legislação aplicável à matéria, conforme abaixo será demonstrado, a autuada, também neste período, não tinha direito à isenção e portanto, o crédito deve ser mantido conforme foi formalizado pela Fiscalização.

4.37. Em razão da não renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social para o período de 11/03/1999 a 10/03/2002, conforme decisões do CNAS prolatadas no Processo 44006.001048/98-82, a Cruz Azul de São Paulo, ora Impugnante, perdeu o suposto direito à isenção que vinha usufruindo, tendo em vista que, indiscutivelmente, passou a não cumprir, de forma cumulativa, os requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/91.

(...)

4.41. Com a perda da isenção, a partir de 11/03/1999 - em virtude da não renovação do CEBAS pelo CNAS para o período posterior a 10/03/1999, a Impugnante deveria ter recolhido normalmente as contribuições devidas à Seguridade Social e, a partir do momento em que passasse novamente a preencher as condições para o gozo da isenção, deveria requerer junto ao órgão competente, no caso o INSS ou a RFB, dependendo da data, o reconhecimento da isenção, mediante o procedimento estabelecido pelo art. 55, § 1º, da Lei 8.212/91 c/c com o art. 208 do Decreto 3048/99.

4.42. Contudo, não consta no sistema informatizado de arrecadação da Seguridade Social – CONFILAN CONSULTA A ENTIDADES FILANTRÓPICAS –

INSS/CNAS qualquer procedimento da Impugnante neste sentido. Por outro lado, também não foi juntada aos autos documentação que possa comprovar que houve o requerimento de isenção para o período de 01/01/2006 a 30/12/2006, incluído no lançamento ora contestado.

Já a recorrente alega que:

82. Portanto, a falta de certificação observada em procedimento fiscal realizado no ano 2009, **não se deu de forma contínua a partir de 25 de janeiro de 2002, como pretende esta Secretaria**, sendo certo que a maior parte do período compreendido entre a data de **25 de janeiro de 2002 a 08 de dezembro de 2009** (data em que a Secretaria da Receita Federal emite o *Ato Cancelatório*) a **CRUZ AZUL** detinha como detém o *Certificado de Entidade Beneficente de Assistência – CEBAS*.

83. E tal fato se traduz na nulidade dos lançamentos lastreados no Ato Cancelatório, como é o caso do auto de infração ora impugnado/recorrido, notadamente após a entrada em vigor da Lei 12.101/2009, que exige em seu art. 32, o relato dos fatos que demonstram, dentro do período correspondente, o não atendimento dos requisitos para o gozo da imunidade, sendo certo que no malsinado **Processo 16692.000009/2009-56** não existe esta demonstração para o período lançado, ao contrário, o referido processo demonstra existir *Certificado de Entidade Beneficente de Assistência – CEBAS* para o período do lançamento que se combate neste feito.

84. Dessa forma, não há que se falar em *perda da isenção/imunidade de contribuições para a seguridade social* da **Recorrente**, visto que não houve o cancelamento de seu *“Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CNAS)”*, sendo certo que houve, conforme consta da própria *Informação fiscal* acima reproduzida, lacuna na renovação dos *Certificados da Entidade*.

85. Portanto, se houvesse algum prejuízo à **Recorrente**, este prejuízo deveria ser, conforme histórico das renovações do *Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CNAS)* de **31/12/2006 a 26/12/2007** e nunca, em período superior a este, sendo certo que com relação à lacuna referente ao período de **11/03/2002 a 30/12/2003**, operou-se a *decadência por força da Súmula Vinculante nº 08* emitida pelo STF.

86. Ocorre que o recurso apresentado pela **CRUZ AZUL** contra o malsinado *Ato Cancelatório*, até a presente data não fora apreciado, sendo certo que não existe qualquer manifestação à **CRUZ AZUL** sobre o mesmo por parte desta Secretaria da Receita Federal do Brasil ou *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF*, seja quanto ao mérito, seja quanto a sua admissibilidade, implicando a falta de apreciação do recurso apresentado e emissão do auto ora combatido em verdadeiro cerceamento de defesa, pois, a entidade está sendo lançada por ato cancelatório ainda não confirmado que contrariam as decisões dos tribunais pátrios. Cite-se

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, *in fine*, que prevê que deve haver atendimento de requisitos previstos em Lei, e que no presente caso foi implementada pela Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, entre eles o artigo 29, revogada pela Lei Complementar nº 187, de 2021, conforme transcrições:

Conforme transcrição *in verbis*:

Constituição Federal

“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.

Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009.

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 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;

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)

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

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;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

§ 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)

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). (Dispositivos revogados pela Lei Complementar nº 187, de 2021.)

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”. que prevê para o usufruto do benefício o atendimento de requisitos previstos em Lei,

Quanto às contribuições para a Seguridade Social, o benefício isentivo (imunizante) das entidades beneficentes de assistência social determinado no §7º, do art. 195, da CF/1988,

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 revogada 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.

Com isso, entendo que a recorrente atendeu ao sentido estrito do requisito do CEBAS ao órgão competente, diante da comprovação da natureza assistencial da atividade desenvolvida pela Recorrente, bem como da ausência de comprovação, no meu entender, por parte da fiscalização da ofensa ao disposto no artigo 14, e incisos, do Código Tributário Nacional, que a autuação deve ser cancelada.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário para DAR-LHE provimento.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha
Relator

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Cléber Ferreira Nunes Leite – Redator Designado

Discordo do eminente relator que entende que cumpridos os requisitos do art. 14 do CTN, não há de se cogitar na exigência de possuir o CEBAS, como requisito para fruição da imunidade.

O Acórdão da Impugnação, assim como o Relatório Fiscal, delimita o assunto do lançamento quando demonstra que não havia CEBAS no período de 2006 a 2007, conforme abaixo, *grifo nosso*:

4.34. A Impugnante alega que no período abrangido pelo lançamento (01/2006 a 12/2007), era detentora de certificado, de modo que não há que se falar em cancelamento de isenção e em lançamento de valores a título de contribuições devida à Seguridade Social. Entretanto, conforme acima foi demonstrado, o CNAS não renovou o CEBAS da Impugnante do período a partir de 11/03/1999, pois o último certificado emitido, ordinariamente, teve validade até 10/03/1999. Extraordinariamente, com base na MP 446 foram deferidos certificados para os períodos de 31/12/2003 a 30/12/2006 (Processo nº 71010.003212/2003-29) e 27/12/2007 a 26/12/2010 (Processo nº 71010.003135/2007-31).

4.35. Desta forma, em relação ao período de 31/12/2006 a 26/12/2007, não restam dúvidas quanto à inexistência do referido certificado, pois não houve renovação do mesmo, tanto pela via ordinária, quanto pela MP 446/2008, razão pela qual, no período em questão, a autuada não cumpria o requisito previsto no inciso II, do art. 55, da Lei 8.212/91 e, portanto, não tinha direito à isenção prevista no § 7º, do art. 195 da Constituição Federal. Obviamente, se não tinha direito à isenção, deveria ter efetuado, independentemente de qualquer manifestação do Fisco, os recolhimentos dos valores referentes às contribuições (parte patronal) devidas à Seguridade Social incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados que lhe prestaram serviços (empregados e contribuintes individuais). Como não houve tais recolhimentos, a autoridade fiscal, lavrou o auto de infração e apurou o crédito correspondente.

4.36. Quanto ao período 01/01/2006 a 30/12/2006, também incluído no lançamento, apesar de ter havido deferimento do certificado pelo CNAS, em virtude da MP 446/2008 (período de 31/12/2003 a 30/12/2006 - Processo nº 71010.003212/2003-29), entendo que, com base na legislação aplicável à matéria, conforme abaixo será demonstrado, a autuada, também neste período, não tinha direito à isenção e portanto, o crédito deve ser mantido conforme foi formalizado pela Fiscalização.

4.37. Em razão da não renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social para o período de 11/03/1999 a 10/03/2002, conforme decisões do CNAS prolatadas no Processo 44006.001048/98-82, a Cruz Azul de São Paulo, ora Impugnante, perdeu o suposto direito à isenção que vinha usufruindo, tendo

em vista que, indiscutivelmente, passou a não cumprir, de forma cumulativa, os requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/91.

4.38. No entanto, independentemente de ter cumprido ou não os requisitos para o gozo da isenção no período anterior, o fato é que, a partir de 11/03/1999, indiscutivelmente, referidos requisitos não foram cumpridos pela Impugnante, tendo em vista a falta do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social emitido pelo CNAS e, desta forma, se havia direito à isenção, este direito passou a não mais existir. Por outro lado, a Impugnante tinha pleno conhecimento de que, no período posterior a 10/03/1999, não tinha direito à isenção prevista no § 7º, do art. 195, da Constituição Federal, pois não cumpria o requisito previsto no inciso II do art. 55 da Lei 8.212/91 (ausência do CEBAS). Portanto, deveria ter efetuado os recolhimentos das contribuições devidas à Seguridade Social, como fizeram todos os contribuintes ciosos cumpridores de suas obrigações para com o Fisco, independentemente da manifestação da Administração, que pode ocorrer a qualquer momento. Saliente-se: ninguém pode alegar o desconhecimento da lei para se eximir do cumprimento da mesma.

4.39. Cabe salientar que a isenção se extingue a partir do momento em que a entidade descumpra os requisitos legais, dada a sua condicionalidade, estabelecida pela própria Constituição Federal (art. 195, parágrafo 7º). A partir do momento que descumpriam um ou mais requisitos do art. 55 da Lei 8.212/91, as entidades que estavam em gozo da isenção até então, passavam a ter as mesmas condições dos demais contribuintes e, portanto, deveriam efetuar o recolhimento das contribuições devidas à Seguridade Social.

(...)

4.41. Com a perda da isenção, a partir de 11/03/1999 - em virtude da não renovação do CEBAS pelo CNAS para o período posterior a 10/03/1999, a Impugnante deveria ter recolhido normalmente as contribuições devidas à Seguridade Social e, a partir do momento em que passasse novamente a preencher as condições para o gozo da isenção, deveria requerer junto ao órgão competente, no caso o INSS ou a RFB, dependendo da data, o reconhecimento da isenção, mediante o procedimento estabelecido pelo art. 55, § 1º, da Lei 8.212/91 c/c com o art. 208 do Decreto 3048/99

(...)

4.43. Portanto, embora a Impugnante comprove que, em virtude do disposto no art. 38 e 39 da MP 446/2008, o CNAS lhe concedeu o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, para o período 31/12/2003 a 30/12/2006, não faz jus ao gozo da isenção no referido período, tendo em vista que não houve o requerimento do benefício em questão, procedimento este obrigatório, nos termos do previsto no art. 55, 1º, da Lei 8.212/91 c/c art. 208 do Decreto 3.048/99, razão pela qual, entendo como também procedente o crédito apurado no presente lançamento, referente ao período de 01/01/2006 a 31/12/2006

Quanto a questão da validade ou não da exigência do CEBAS para a fruição da isenção, o STF, no julgamento do RE 566.622, com as ADI (convertidas em ADPF) 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621 consignou, em uma de suas conclusões, que a certificação é obrigatória quando disse:

“É constitucional o 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.” (RE 566.622 ED, Relator Marco Aurélio, Relatora para o Acórdão Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2019, divulgado em 08/05/2020, publicado em 11/05/2020).

E fixou a tese do Tema n.º 32 da Repercussão Geral, nestes termos:

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

No julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 566.622, que restou assim ementado:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 32. EXAME CONJUNTO COM AS ADI’S 2.028, 2.036, 2.228 E 2.621. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, E 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. CARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DISPONÍVEIS À LEI ORDINÁRIA. OMISSÃO. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/1991. ACOLHIMENTO PARCIAL. 1. Aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas. 2. É constitucional o 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. 3. Reformulada a tese relativa ao tema nº 32 da repercussão geral, nos seguintes termos: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.” 4. Embargos de declaração acolhidos em parte, com efeito modificativo. (RE 566622 ED, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe114 DIVULG 08-05-2020 PUBLIC 11-05-2020). (grifos não originais)

Deste modo, o primeiro requisito, para a entidade poder ser considerada imune, era ao menos ter feito o pedido do Certificado, de modo a demonstrar que estaria apta a pleitear o benefício.

Como se observa ao caso concreto, a contribuinte não possui o certificado para o período autuado, e, tampouco, indeferimento do pedido ao órgão competente, conforme se depreende de todas as informações do processo, consoante recurso da contribuinte, bem como da análise de primeira instância

No entanto, a despeito de quaisquer outros argumentos, frise-se que a mera ausência do CEBAS seria suficiente para negar provimento ao recurso, independentemente de o contribuinte haver protocolizado o pedido e de quais contrapartidas teriam sido inobservadas para o seu indeferimento.

CONCLUSÃO

Do exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Cléber Ferreira Nunes Leite – Redator Designado