



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.721324/2014-17
ACÓRDÃO	2201-012.006 – 2 ^a SEÇÃO/2 ^a CÂMARA/1 ^a TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de fevereiro de 2025
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	INSTITUTO PRESBITERIANO MACKENZIE

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

EMBARGOS. RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. ERRO. OMISSÃO.

O erro na apreciação do limite de alçada enseja o acolhimento dos Embargos. Dado o conhecimento, devem ser reanalisados os temas que levaram à manutenção parcial da obrigação tributária.

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES. PAGAMENTO PARCIAL. APLICAÇÃO DA REGRA DO ART. 150, § 4º DO CTN.

A existência de recolhimentos parciais atrai o termo inicial da contagem do prazo decadencial para a data do fato, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

EXIGÊNCIA DE CONTRAPARTIDAS MATERIAIS. IMUNIDADE DAS ENTIDADES BENEFICENTES. TEMA 32 DO STF.

Somente lei complementar é forma exigível para a definição do modo benficiente 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes para, sanando o vício apontado no Acórdão nº 2201-011.877, de 03/09/2023, alterar a decisão para: I) conhecer do recurso de ofício e negar-lhe provimento; II) dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata os **Autos** de Contribuições Sociais Previdenciárias, conforme os DEBCADs abaixo:

51.058.941-3 (fl. 936): Contribuições da empresa, com alíquota de 20%, incidentes sobre a remuneração paga a empregados e contribuintes individuais, e contribuição para o financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios devidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa associado aos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT), com alíquota de 1%, incidente sobre a remuneração paga aos segurados empregados. Período de apuração 01/2009 a 12/2010.

51.058.942-1 (fl. 1.024): Contribuições devidas a outras entidades e fundos (salário educação, INCRA, SESC e SEBRAE) incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados. Período de apuração 01/2009 a 12/2010.

51.058.943-0 (fl. 1.076): Penalidade decorrente da apresentação de arquivos em meio digital correspondentes aos registros de seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, livros ou documentos de natureza contábil e fiscal com omissão ou incorreção.

O Contribuinte apresentou **Impugnação** (fls. 1.087 a 1.153), alegando que:

O Auto de Infração padece da falta de motivação, por descrever de modo precário e distorcido os fatos ocorridos e suas fontes, ao tratar do suposto desvio de finalidade e existência de pagamentos indiretos à entidade associada do impugnante, a Igreja Presbiteriana do Brasil, sem identificar os beneficiários dos pagamentos e o vínculo de cada um deles com a Igreja Presbiteriana.

A mera alegação de que houve pagamentos, sem identificação das entidades beneficiárias e do vínculo com a impugnante, viola as disposições do art. 142 do CTN e do art. 9º do Decreto n. 70.235/1972.

Houve erro de direito quanto à alegada ausência de segregação contábil em contas extrapatrimoniais das gratuidades concedidas, pois o lançamento omitiu-se quanto à evidente e clara segregação no balanço patrimonial da entidade, auditado e publicado. O primeiro erro foi supor que a segregação deveria ter ocorrido em contas extrapatrimoniais. Tanto a lei previdenciária quanto a norma contábil exigem o registro das despesas, das receitas e das gratuidades. A segregação é exigida nas contas de resultado, onde, de fato, ocorreu.

O suposto descumprimento de obrigação acessória pela apresentação da folha de pagamento em arquivos magnéticos sem a remuneração dos contribuintes individuais não é conduta que traduz a materialidade da infração imputada ao impugnante. De acordo com o Parecer Normativo nº 03/2013, a materialidade da obrigação acessória é manter à disposição as informações contábeis e financeiras registradas em programa de processamento de dados.

A legislação é clara ao considerar o protocolo do pedido de renovação do CEBAS como prova de certificação até o seu julgamento pelo Ministério da Educação, nos termos do art. 8º dos Decretos nº 7.237, de 2010 e 8.242, de 2014.

Decadência das contribuições relativas aos meses de janeiro de 2009 a outubro de 2009, com base no art. 150, § 4º do CTN, uma vez que os lançamentos foram efetuados em 27/11/2014.

Os convênios firmados em 2009 e 2010 não guardam relação com a situação que ensejou a edição do Ato Cancelatório de isenção anteriormente emitido contra a entidade. Afirma ser descabida a tentativa de justificar a prática de uma infração com base em um fato ocorrido dez anos antes.

Os convênios de 2009/2010 foram firmados com entidades autônomas e independentes, sem ligação direta ou indireta com a Mackenzie. Os referidos convênios possuem objetivos exclusivos de promoção da assistência social educacional, em estrito cumprimento dos objetivos estatutários da Mackenzie.

Quanto ao registro contábil das gratuidades, afirma que as diferentes modalidades de bolsas de estudo concedidas pelo impugnante encontram-se claramente discriminadas nas contas redutoras de receita nº 3.2.1.01 a 3.2.1.04. Por esta razão, entende que é falso o argumento de que “a entidade lança todas as bolsas concedidas e toda a despesa geral e administrativa como gratuidade em sua contabilidade”.

Não houve descumprimento da obrigação acessória, pois sempre manteve os arquivos à disposição da fiscalização. Por um erro técnico na geração dos arquivos, deixou de apresentar a base de dados referente aos contribuintes individuais, equívoco que poderia ter sido sanado caso o auditor fiscal houvesse alertado o contribuinte. O entendimento do Parecer Normativo nº 03/2013 afasta a possibilidade de aplicação da penalidade.

Afirma possuir direito adquirido à isenção, nos termos da Lei nº 3.577, de 1959, de modo que a exigência de requerimento se revela inaplicável e, ainda que não se entenda pela

existência de direito adquirido, a exigência de pedido formal de isenção não se aplica, uma vez que os Autos de Infração já foram lavrados na vigência da Lei nº 12.101/2009, a qual dispensou o pedido.

O protocolo do requerimento de renovação da certificação é considerado prova da certificação até o julgamento de seu processo pelo Ministério da Educação, desde que o protocolo seja tempestivo e a entidade tenha certificação anterior válida, requisitos esses que são incontroversos nos presentes autos.

A aplicação da multa qualificada de 150% mostra-se completamente descabida, pois não houve prova de evidente intuito de fraude ou dolo específico do contribuinte. A existência de suposto motivo para a suspensão ou cancelamento da isenção não configura a caracterização de evidente intuito de fraude, conforme já decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Mediante **Despacho n. 56** (fls. 2.037 a 2.040), de 29/04/2016, converteu-se o julgamento em diligência, a fim de que fossem apresentados os esclarecimentos mencionados nas alíneas "a" a "d" do item 06 e "a" a "c" do item 13 do referido Despacho.

Em resposta ao pedido de diligência, a autoridade lançadora, após intimar o contribuinte a apresentar documentos, juntou aos autos o **Despacho** (fls. 3.357 a 3.376), no qual aduz, em síntese, os seguintes argumentos:

Inicialmente afirma que a norma do art. 53 do Código Civil impede a criação de associações para o desenvolvimento de atividades de distribuição de produtos ou de serviços, concluindo que instituições de educação, dada a finalidade econômica, não deveriam constituir-se sob a forma de associações.

Afirma que o Instituto possui uma associada vitalícia, a Igreja Presbiteriana do Brasil - representada pelo Conselho de Curadores, composto de sete membros eleitos pelo Supremo Concílio da Igreja Presbiteriana do Brasil. Há ainda associados eleitos, em número de doze, que são indicados privativamente pelo Conselho de Curadores para cada mandato. Sendo a Igreja a única associada vitalícia e os demais associados pessoas por ela indicadas, o Instituto adota uma forma semelhante à de uma sociedade empresária na qual há um sócio majoritário. Os art. 41, 43 e 47 do Estatuto Social do Instituto revelam a supremacia da Igreja Presbiteriana do Brasil na tomada de decisões pela associação.

Em seguida, aduz que a expressão "entidades ligadas à Igreja Presbiteriana do Brasil" refere-se às associações e entidades que levam a cabo os projetos sociais da Igreja e que estão intrinsecamente ligadas à IPB, ainda que de forma indireta.

Apresenta a relação dos pagamentos constantes da conta contábil n. 42813 (convênio educacional) nos anos de 2009 e 2010.

Afirma que a Igreja se limita ao repasse de valores financeiros, autorização de uso de sua imagem, avaliação e acompanhamento das atividades dos convênios socioeducacionais firmados.

Argumenta que o Instituto, em relação à conta extrapatriomial de gratuidades escolares (15301), subconta bolsas de estudos concedidas (1530101), deixou de diferenciar os diversos tipos de bolsas concedidas. A segregação das bolsas somente ocorreu nas contas que registraram as mensalidades a receber.

Quanto ao item “g” do pedido de diligência, afirma que não há como apontar o item da norma que foi desatendido, pois a norma que rege as entidades sem finalidade de lucros é a NBC T - 10.19. A parte da referida norma que trata dos registros contábeis expõe de forma genérica as orientações relativas ao registro contábil.

Em seguida, argumenta que somente em 02/11/2015, com o advento da Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002 – Entidade sem finalidade de lucros, norma que regulamenta a contabilidade das entidades do terceiro setor, houve o esclarecimento dos procedimentos que deveriam ser adotados pelas entidades sem finalidade de lucros e que, no seu entendimento, não foi adotado nos lançamentos das contas extrapatriomoniais do Mackenzie.

Cientificado da diligência, a entidade apresentou **Manifestação** (fls. 3.428 a 3.439) nos autos, apresentando as seguintes considerações:

Informa que o STF concluiu o julgamento da ADI nº 2028 (02/03/2017) e do RE nº 566.622 (23/02/2017). Além disso, houve o trânsito em julgado de decisão favorável ao Mackenzie, exarada nos autos do Mandado de Segurança nº 1999.61.00.019516-6. As três ações convergem para o entendimento de que os requisitos materiais necessários ao gozo da isenção devem ser estabelecidos em lei complementar. Nesse contexto, o cumprimento de obrigações acessórias e a exigência do Certificado de Regularidade do FGTS não constituem requisitos ao gozo de isenção.

Informa ainda o julgamento favorável ao Mackenzie nos autos do Mandado de Segurança nº 0018030-38.2016.4.03.6100 (20/02/2018), no sentido de que não se deve exigir o requerimento de isenção nos Autos de Infração lavrados após a edição da Lei nº 12.101, de 2009, em face do seu caráter procedural.

Informa o deferimento da renovação do CEBAS para o triênio 2010/2012, por meio da Portaria nº 872, de 11 de agosto de 2017.

Em seguida, afirma que o Auditor Fiscal, na resposta ao requerimento de diligência acabou por ratificar as nulidades apontadas na impugnação. Quando confrontado com os convênios firmados, ele reconhece que os objetos dos convênios são atividades de natureza educacional e assistencial. Reconhece, portanto, não se tratar de valores destinados à formação de pastores. A mudança no discurso após a diligência evidencia que nenhum dos convênios foi analisado no curso do procedimento fiscal.

Afirma que não há ligação legal, jurídica, contratual ou societária entre as entidades conveniadas e a Igreja Presbiteriana do Brasil. A mera existência de convênios com essas

entidades ou mesmo com a Igreja Presbiteriana do Brasil não implicaria ofensa ao inciso I do art. 14 do CTN.

Quanto à ausência de segregação contábil, alega que a autoridade fiscal reconheceu ter inexistido ofensa a dispositivo legal. Afirma que a norma somente surgiu em 2015, logo, jamais poderia ser utilizada para fundamentar autuação relativa ao período de 2009 e 2010.

O **Acórdão n. 15-46.490** (fl. 3.761 a 3.793) da 6ª Turma da DRJ/SDR, em Sessão de 07/05/2019, julgou a impugnação procedente em parte.

Foram excluídas do lançamento as contribuições para outras entidades e fundos lançadas no Auto de Infração n. 51.058.942-1 relativas à competência 01/2009 e às competências 11/2009 a 12/2010, por não restar comprovado o descumprimento, respectivamente, dos requisitos previstos nos art. 28 da MP nº 446, de 2008, e 29 da Lei nº 12.101, de 2009.

Também foram excluídas as contribuições previdenciárias patronais lançadas no Auto de Infração nº 51.058.941-3. No período de 01 a 10/2009, a exclusão se deve ao reconhecimento da decadência e no período de 11/2009 a 12/2010 a exclusão se deve à ausência de comprovação de descumprimento dos requisitos previstos no art. 29 da Lei n. 12.101/2009.

Houve **Recurso de Ofício** (fl. 4.018), posto que o valor originário do crédito tributário exonerado por esta decisão (principal e multa) foi superior ao limite de alçada de R\$15.000.000,00, previsto no art. 1º da Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023.

Cientificado do lançamento em 20/05/2019 mediante termo de abertura de documento (fl. 3.824), o Contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** (fls. 3.827 a 3.858) em 29/05/2019 (fl. 3.826).

No **Acórdão n. 2201-011.877**, em Sessão de 03/09/2024 (fl. 4.136), julgou-se por não conhecer do recurso de ofício, em razão do limite de alçada; e dar provimento ao recurso voluntário.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

1. Admissibilidade dos Embargos de Declaração. Recurso de Ofício.

Conforme *Despacho de Admissibilidade de Embargos* (fl. 4.168-4.176), os Embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional tiveram seguimento em relação ao valor do crédito exonerado pela decisão de 1ª instância e conhecimento do Recurso de Ofício.

Conforme a primeira instância, no Acórdão nº 105-011.989, proferido em 26/09/2023 (fls. 4.016 a 4.053):

(fl. 4018) O valor originário do crédito tributário exonerado por esta decisão (principal e multa) é superior ao limite de alcada de R\$15.000.000,00, previsto no art. 1º da Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023. Por esta razão, ESTE ACÓRDÃO DEVE SER SUBMETIDO A RECURSO DE OFÍCIO. A exoneração do crédito procedida nesta decisão somente se tornará definitiva após o julgamento do recurso de ofício pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. (Grifamos.)

Considerando a Portaria n. MF n. 2, de 17/01/2023 que estabeleceu como limite para interposição de Recurso de Ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) o valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), o Recurso deve ser conhecido.

Dada a *admissibilidade* do Recurso de Ofício, segue a análise dos pontos em que o crédito tributário não foi mantido em decisão de piso.

2. Decadência das Contribuições Previdenciárias Patronais.

Conforme voto em 1ª instância:

(fl. 3.792) Por todo o exposto, VOTO por considerar PROCEDENTE EM PARTE o lançamento, para:

a. Considerar IMPROCEDENTES as contribuições previdenciárias patronais lançadas no Auto de Infração nº 51.058.941-3. **No período de 01 a 10/2009, a exclusão se deve ao reconhecimento da decadência.** No período de 11/2009 a 12/2010, a exclusão se deve à ausência de comprovação de descumprimento dos requisitos previstos no art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009; (grifos nossos)

A decisão de 1ª instância foi por considerar improcedentes as contribuições previdenciárias patronais lançadas no Auto de Infração nº 51.058.941-3. No período de 01 a 10/2009, a exclusão se deve ao reconhecimento da decadência.

O contribuinte alegou em sede de Impugnação pela decadência de todo o ano de 2009:

(fl. 1.106) 65. Não por outro motivo, considerando que os lançamentos em questão somente se materializaram em 27 de novembro de 2014, com a ciência do Impugnante (**Doc. 3**), as contribuições previdenciárias e destinadas à terceiros relativas aos fatos geradores ocorridos de 01 de janeiro de 2009 a 31 de outubro de 2009 são inexigíveis, porquanto alcançados pela decadência, sendo defeso à administração efetuar o seu lançamento.

E, justamente pela materialização das contribuições antes do fim de novembro de 2009 é que as contribuições previdenciárias relativas às competências janeiro a outubro de 2009 já havia sido alcançadas pela decadência na data em que se deu ciência do lançamento ao sujeito passivo.

Dada a existência de recolhimentos parciais, atrai-se o termo inicial da contagem do prazo decadencial para a data do fato. As contribuições previdenciárias relativas às competências janeiro a outubro de 2009 foram alcançadas pela decadência na data em que se deu ciência do lançamento ao sujeito passivo (27/11/2014), impondo-se o reconhecimento da sua improcedência.

3. Descumprimento do §1º do art. 55 da Lei 8.212/1991

A decisão de 1ª instância considerou procedentes em parte as contribuições para outras entidades e fundos lançadas no Auto de Infração nº 51.058.942-1.

Manteve-se as contribuições relativas às competências 02 a 10/2009, no valor original de R\$ 7.090.634,89, em razão do *descumprimento do requisito previsto no § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991 (ausência de pedido de isenção)*.

O texto em vigência no momento do período de apuração (2009/2010) foi:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficiante de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente: (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido. (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

A ausência do pedido ao INSS para reconhecimento da isenção foi tema polêmico no Conselho até a pacificação com a Súmula CARF n. 212, aprovada pelo Pleno da 2ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024:

A apresentação de requerimento junto à Administração Tributária é requisito indispensável à fruição do benefício de desoneração das contribuições previdenciárias, para fatos geradores ocorridos sob a égide do art. 55, §1º, da Lei nº 8.212/1991, por se caracterizar aspecto procedural referente à fiscalização e ao controle administrativo.

A posição atual do CARF é que, em relação ao período de vigência do art. 55, da Lei 8.212/1991, além dos requisitos previstos no artigo 14, do Código Tributário Nacional, soma-se o entendimento do STF no Tema 32 e a posição do Carf no enunciado recém-aprovado.

Deste modo, os requisitos em vigor durante a vigência do citado dispositivo podem ser assim summarizados: Proibição de distribuir patrimônio ou renda; Vedação de se aplicar a imunidade a serviços não relacionados aos objetivos institucionais da entidade; Proibição de remeter recursos para o exterior; Vedação ao descumprimento de deveres instrumentais; Obrigatoriedade de possuir o registro e certificação (CEBAS), renovado tempestivamente; e Obrigatoriedade de apresentar requerimento ao INSS¹.

¹ Fernando Gomes Favacho; Thiago Álvares Feital. **Imunidade das entidades de assistência no Carf: CEBAS e requisição ao INSS.** In: Jota, 17/10/2024. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e->

Todavia, como decidido de forma unânime por esta Turma em 03/09/2024 (Acórdão n. 2201-011.877):

Considerando que a decisão de primeira instância administrativa deu parcial provimento à demanda, permanece à lide apenas as contribuições de terceiros relativas às competências 02 a 10/2009, **em razão do descumprimento do requisito previsto no § 1º do art. 55** da Lei nº 8.212, de 1991 (ausência de pedido de isenção).

Nota-se que, apesar da ementa registrar que não deve haver prejuízo à atividade fiscalizadora da autoridade administrativa, o texto da decisão judicial inclui “meros atos administrativos” e não somente os requisitos materiais (as “contrapartidas”) do art. 55, conforme se lê nos trechos grifados da decisão parcialmente transcrita acima. O que, portanto, inclui o requerimento ao INSS (*§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido*).

Não se entra, aqui, no debate sobre a permanência do §1º do art. 55 após o julgamento do Tema 32 do STF. **A questão está no obrigatório respeito à decisão do TRF3.**

Concluo, portanto, pelo provimento da demanda, considerando que houve trânsito em julgado da decisão judicial em 28/09/2018 (fl. 3.448)

Mantenho a decisão porque, apesar do surgimento da Súmula CARF, está-se diante de uma decisão judicial – a qual deve ser cumprida. Conforme também dito no Acórdão embargado (fl. 4.153), o caso dos autos traz situação particular quanto à matéria, pois o Contribuinte ingressou com Apelação cível n. 0019516-54.1999.4.03.6100/SP (fl. 3.450), cuja decisão determinou a não aplicação do art. 55 da Lei n. 8.212/1991, transitada em julgado em 28/09/2018 (fl. 3.448) e arquivada em 2022:

(fl. 3.450) (...) d) “**nem mesmo a lei complementar pode**, à guisa de explicitar o texto constitucional que trata de norma veiculadora de imunidade, estabelecer ampliações ou restrições, desrespeitando os limites que emanam do texto supremo”, vedação que também se aplica à legislação ordinária, **bem como a meros atos administrativos**;

(fl. 3.453) Desse modo, deve ser **afastada a incidência do art. 55 da Lei n. 8.212/91**, que exige requisitos específicos para o gozo da imunidade, sem prejuízo a atividade fiscalizadora da autoridade administrativa.

Ante o exposto, SUSCITO a presente QUESTÃO DE ORDEM para dar provimento ao agravo legal e à apelação para reformar a sentença e julgar procedente o pedido para declarar o direito da impetrante à imunidade prevista no §7º do art. 195 da Constituição da República, sem prejuízo da fiscalização da autoridade

competente, que **não deve exigir a observância dos requisitos dos arts. 55 da Lei n. 8.212/91**, extinguo o processo com resolução do mérito, com fundamento nos arts. 486, I, e 1.040, II, do Código de processo Civil. Não há condenação em honorários advocatícios, nos termos do art. 25 da Lei n. 12.016/16. Custas na forma da lei.

(fl. 3.454) EMENTA

2. No RE n. 566.622, o Supremo Tribunal Federal fixou o entendimento de que o art. 55 da Lei Ordinária n. 8.212/91 não pode regulamentar o art. 195, §7º, da Constituição da República, pois o art. 146, II, do texto constitucional exige que tal matéria seja objeto de lei complementar (...).

3. Deve ser **afastada a incidência do art. 55 da Lei n. 8.212/91**, que exige requisitos específicos para o gozo da imunidade, sem prejuízo da atividade fiscalizadora da autoridade administrativa.

Com isto, a questão da redução da multa de 150% para 75% sobre as contribuições remanescentes fica prejudicada.

4. Descumprimento dos requisitos do art. 28 da MP 446/2008 e 29 da Lei 12.101/2009.

Conforme voto em 1ª instância:

(fl. 3.792) Por todo o exposto, VOTO por considerar PROCEDENTE EM PARTE o lançamento, para:

a. Considerar IMPROCEDENTES as contribuições previdenciárias patronais lançadas no Auto de Infração nº 51.058.941-3. (...). No período de 11/2009 a 12/2010, a exclusão se deve à ausência de comprovação de **descumprimento dos requisitos previstos no art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009**; (grifos nossos)

(fl. 3.792) São excluídas do lançamento as contribuições relativas à competência 01/2009 e às competências 11/2009 a 12/2010, por não restar comprovado o descumprimento, respectivamente, dos **requisitos previstos nos art. 28 da MP nº 446, de 2008, e 29 da Lei nº 12.101, de 2009**. (grifos nossos)

O surgimento da Lei 12.101/2009 aumentou as exigências para que se usufrísse da imunidade, em especial para as entidades da área da Educação. Previa-se que constasse, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidade sem fins lucrativos congêneres ou a entidades públicas. Que deveriam prestar informações ao Censo da Educação Básica e ao Censo da Educação Superior, conforme definido pelo Ministério da Educação. E que deverá demonstrar sua adequação às diretrizes e metas estabelecidas no Plano Nacional de Educação (PNE); atender a padrões mínimos de qualidade, aferidos pelos processos de avaliação conduzidos pelo Ministério da Educação; conceder anualmente bolsas de estudo na proporção de 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 5 (cinco) alunos pagantes.

O Tema 32 do STF decidiu que as contrapartidas materiais – é dizer, aspectos não unicamente formais – só poderiam ser veiculadas por Lei Ordinária. A Lei Complementar n. 187/2021 vem encerrar esta discussão, já que estabelece exigências de contrapartida – de forma competente. Além disso, a Lei Complementar 187 revogou a Lei 12.101/2009 e extinguiu os créditos baseados na legislação declarada inconstitucional:

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

Art. 47. Ficam revogados:

(...) II - a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009; e (...)

É dizer, ainda que se superasse a decisão *longamente* discorrida em 1^a instância (a verificação pormenorizada do cumprimento dos requisitos previstos na Lei 12.101), não seria possível exigir do contribuinte questões formais de legislação revogada e declarada inconstitucional.

5. Conclusão.

Ante o exposto, voto por acolher os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes para, sanando o vício apontado no Acórdão nº 2201-011.877, de 03/09/2023, alterar a decisão para: I) conhecer do recurso de ofício e negar-lhe provimento; II) dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho

Conselheiro