



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.721701/2013-37
ACÓRDÃO	2002-008.953 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ASSOCIACAO SAO FRANCISCO DE ASSIS - IRMAS DE SAO FRANCISCO DA PROVIDENCIA DE DEUS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

INCONSTITUCIONALIDADE. Súmula CARF nº 2

Nos termos da Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. SÚMULA CARF Nº 28.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

IMUNIDADE ESPECIAL. REQUISITOS. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR. STF TEMA DE REPERCUSSÃO GERAL Nº 32.

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. (Tema 32 de Repercussão Geral do STF).

IMUNIDADE ESPECIAL. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS E DESTINADAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. EXISTÊNCIA DE CERTIFICAÇÃO DE ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL NA ÁREA DE EDUCAÇÃO - CEBAS. APLICABILIDADE DA BENESSE.

A imunidade especial estabelecida na Constituição é condicionada aos requisitos estabelecidos em Lei, em especial possuir a certificação de entidade beneficente de assistência social. Presente a certificação CEBAS válida para o período do lançamento, é imperioso o reconhecimento da imunidade.

ENTIDADE BENEFICENTE. ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES A TERCEIROS E A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS.

Nos termos do artigo 3º, § 5º, da Lei nº 11.457 de 2007, quando preenchidos os requisitos para que seja considerada entidade beneficente, há que se reconhecer a isenção no tocante às contribuições sociais a outras entidades ou fundos. Assim, pelo mesmo racional do preenchimento dos requisitos para a fruição da imunidade, “não são devidas pela entidade beneficente de assistência social as contribuições sociais previstas em lei a outras entidades e fundos”.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, ressalvados os capítulos referentes à inconstitucionalidade e representação fiscal para fins penais. Na parte conhecida, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento ao recurso.

Sala de Sessões, em 17 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Andre Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral, Henrique Perlatto Moura, Joao Mauricio Vital, Ricardo Chiavegatto de Lima, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir da Recorrente Contribuições Previdenciárias e destinadas a terceiros no exercício de 2008 (fl. 4-11).

Conforme consta do Relatório Fiscal, a Recorrente não teria comprovado o adimplemento do requisito previsto no inciso III, do artigo 55, da Lei nº 8.212 de 1991 para fruir da “isenção” das Contribuições à Seguridade Social (fl. 1492-1507). Merece destaque o trecho abaixo:

No entanto, quando intimado a apresentar as Fichas sócio-econômicas dos beneficiários das bolsas de estudos, parte dos documentos que comporiam o referido processo, a entidade apresentou somente um memorial descritivo genérico, sem apresentar os documentos pessoais dos bolsistas/beneficiários da assistência social, pois entendeu que tais documentos estão ao abrigo do sigilo do art. 5º, incisos X e XII da Constituição Federal e que se tratavam de questões próprias reguladoras do profissional de assistência social e, conseqüentemente, protegidas, também, pelo sigilo profissional determinado pela Lei nº 8.662/1993 e a Resolução CFESS nº 273/93.

Dessa forma, restou inviabilizada a comprovação de que a empresa promoveu assistência social beneficente, educacional, aos beneficiários da lei ou, simplesmente, praticou filantropia, atendendo a quem ela entendeu que deveria beneficiar-se das bolsas de estudos. Não há a comprovação de que se trata de assistência social, uma vez que só se pode verificar que, pelas relações de bolsistas apresentadas, houve concessão de bolsas de estudos aos filhos de professores e funcionários da escola, bolsas integrais espontâneas (100%) e bolsas parciais (1 a 99%), sem, contudo, concluir se essas pessoas estavam em condições de hipossuficiência que a lei exige.

O que nos leva a concluir que não houve comprovação de atendimento ao requisito essencial, previsto no art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212/91, para usufruir da isenção prevista no art. 22 e 23 da Lei nº 8.212/91. (fl. 1496)

Em razão desta conclusão e de outros pontos observados na ação fiscal, foram lavrados 6 Autos de Infração, abaixo detalhados:

1. Auto de Infração – AI Debcad nº 37.347.383-4, referente às Contribuições Previdenciárias e destinadas a terceiros do exercício de 2008 declaradas em GFIP;
2. Auto de Infração – AI Debcad nº 37.347.384-2, referente à contribuição dos segurados empregados sobre os abonos especiais e bolsas de estudos, quando não atingido o limite máximo de contribuição;
3. Auto de Infração AI Debcad nº 37.347.382-6 – CFL 68, referente à ocorrência de infração ao disposto no artigo 32, inciso IV e parágrafo 5º, da Lei nº 8.212 de 1991 – Apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias;

4. Auto de Infração – AI Debcad nº 37.347.385-0, referente às contribuições destinadas aos terceiros, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, bolsas de estudos e abono especial;
5. Auto de Infração – AI Debcad nº 51.046.315-0 – CFL 30 por não incluir nas folhas de pagamentos dos empregados os valores pagos de bolsas de estudos aos filhos dos professores e funcionários
6. Auto de Infração – AI Debcad nº 51.013.891-8 - CFL 59, por não descontar dos empregados a contribuição devida pelos professores e funcionários, de sua responsabilidade, sobre os pagamentos de abonos especiais e bolsas de estudos.

Este processo é referente ao AI Debcad nº 37.347.383-4 e 37.347.385-0 (1 e 4).

A Recorrente apresentou impugnação (fls. 1515-1601) e sobreveio o acórdão nº 1535.009, proferido pela 7ª Turma da DRJ/SDR (fls. 1686-1728) que entendeu pela improcedência da impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

PRAZO DE DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, se não houver antecipação de pagamento, a contagem do prazo de decadência iniciasse no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do Código Tributário Nacional).

NORMA PROCEDIMENTAL.

A norma procedimental não se submete ao princípio da irretroatividade das leis e incide de imediato, ainda que relativa a fato gerador ocorrido antes de sua entrada em vigor.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO SUJEITO PASSIVO.

A interpretação mais favorável ao sujeito passivo, prevista no artigo 112 do Código Tributário Nacional, só se aplica à lei tributária que define infrações, ou lhe comine penalidades.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

ENTIDADES BENEFICENTES. IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

O direito à imunidade das contribuições previdenciárias (art. 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal) depende do cumprimento dos respectivos requisitos legais (segundo o correspondente período de vigência) da Lei 8.212/1991, da MP 446/2008 e da Lei 12.101/2009.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. ARTIGO 14. IMUNIDADE DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Não tem cabimento a assertiva de que a imunidade estaria assegurada pela conjugação das disposições da Constituição com as do artigo 14 do CTN, cujos dispositivos vedam, na realidade, a cobrança de impostos e o lançamento não cuida de tal modalidade de exação fiscal e, ainda assim,

limita a vedação da cobrança daquela exação fiscal os impostos ao “patrimônio, renda e serviços”. As contribuições previdenciárias não se confundem com impostos e muito menos incidem sobre patrimônio, renda e serviços do Contribuinte.

BOLSAS DE ESTUDO. DEPENDENTES DO EMPREGADO. NATUREZA SALARIAL. CONTRIBUIÇÕES. INCIDÊNCIA.

Os valores das bolsas de estudo concedidas pela empresa aos filhos e outros dependentes dos seus empregados, integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias a cargo da pessoa jurídica e das devidas pelos próprios segurados.

ABONO SALARIAL.

O abono salarial concedido que não seja expressamente desvinculado do salário por força de lei integra o salário de contribuição.

ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA MENOS SEVERA. MOMENTO DA COMPARAÇÃO.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. A comparação das multas para verificação e aplicação da mais benéfica somente poderá operacionalizar-se quando o pagamento do crédito for postulado pelo contribuinte ou quando do ajuizamento de execução fiscal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

INCONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe ao órgão administrativo julgar sobre a constitucionalidade ou não de lei ou ato normativo.

Cientificada em 25/09/2014 (fl. 1730), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 27/10/2014 (fls. 1732-1833) em que aborda os mesmos pontos trazidos em sede de impugnação, a saber:

- Decadência para lançamento deve ser regido pelo artigo 150, § 4º, do CTN por se tratar de tributo sujeito ao lançamento por homologação;
- Incompetência da RFB para conduzir procedimento de suspensão da isenção tributária tendo em vista a Inaplicabilidade do §1º do artigo 144 do CTN ante a Lei nº 12.101 de 2009;
- Inobservância do fato de que a Recorrente é uma entidade beneficente, nos termos do artigo 195, § 7º, da Constituição de 1988 e 14 do CTN;
- Que o CEBAS possui natureza meramente declaratória do direito e, uma vez obtido, deve retroagir até o momento em que a Recorrente já preenchia os requisitos para que fosse uma entidade beneficente;
- Que não houve enfrentamento de provas trazidas pela Recorrente com relação às ações ou programas de assistência social descritas na peça de defesa, tais como o certificado CEBAS, títulos e certificações de utilidade pública federal, relatório de atividades de assistência social realizados no período, demonstrações contábeis e parecer técnico social elaborado por Assistente Social, questão que levou à supressão da garantia da ampla defesa e contraditório;
- Que haveria sigilo das informações referente às fichas socioeconômicas dos beneficiários de bolsa de estudos, além de ser óbvio que o beneficiário da bolsa de estudos destinada ao dependente do empregado é o próprio empregado;
- Não haveria incidência de contribuição sobre os abonos especiais previstos em convenção coletiva por haver expressa desvinculação do salário, tendo em vista que é concedido o abono especial às escolas que sejam entidades sem fins lucrativos, sendo devida Participação nos Lucros e Resultados (PLR) às escolas que não sejam entidades sem fins lucrativos nos termos da convenção;
- Que seria necessário aplicar a retroatividade benigna na fixação da penalidade;
- Não houve ilícito criminal a ensejar a representação fiscal para fins penais;
- Deve ser autorizada a juntada de documentos complementares e enfrentados os documentos já juntados ao processo.

Após a interposição do Recurso Voluntário, a Recorrente apresentou petição intitulada “FATOS NOVOS E SUPERVENIENTES QUE INFLUENCIAM DIRETAMENTE O PROCESSO EM EPÍGRAFE” (fls. 1840-1868) em que:

- Relata que foi proferida decisão pela Secretaria de Regulação e Supervisão da Educação Superior em processo administrativo instaurado após provocação do auditor fiscal responsável pelo lançamento que entendeu pela inexistência de irregularidades por parte da Recorrente, conforme trecho abaixo transcrito:
- Julgou **improcedente** a Representação nº 23123.003-567/2013-70 da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo, a qual deu origem a Supervisão CEBAS nº 23000.001960/2014-04 instaurada pela Portaria nº 02, de 02 e Janeiro de 2014, publicada no DOU de 03 de janeiro de 2014; e **Manteve** a certificação a Associação São Francisco de Assis – Irmãs da Providência de Deus, CNPJ nº 61.011.094/0001-99 com sede em São Paulo/SP pelo período de 01/01/2007 a 31/12/2009, deferido nos autos do Processo nº 71010.003842/2006-46, consoante Resolução do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) nº 3, de 23 de janeiro de 2009, publicada no DOU de 26/01/2009, e arquivou o processo de Supervisão Administrativa (fl. 1865)
- Informa que foi proferida decisão em sede de controle concentrado de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal (STF) nos autos das ADIs 2028, 2036, 2228, 2621 e RE 566.622/RS, ocasião em que a corte entendeu pela necessidade de Lei Complementar para que fosse limitada a imunidade das entidades beneficentes;

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Perlatto Moura**, Relator

Conhecimento

Conheço parcialmente do Recurso Voluntário pois é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade.

Isso, pois as alegações de inconstitucionalidade e sobre a representação penal não serão conhecidas por não serem de competência do CARF, conforme preveem as Súmulas CARF nº 2 e 28.

Conforme destacado no relato, este processo diz respeito à cobrança de Contribuições Previdenciárias e destinadas a terceiros do exercício de 2008 da Recorrente em razão da acusação de descumprimento de requisitos legais para a fruição da imunidade prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição. Foi suscitada preliminar de nulidade por preterição de direito de defesa e sobre a incompetência da RFB para a condução do procedimento de suspensão da isenção tributária. Esta segunda nulidade será cotejada no mérito.

A matéria litigiosa nos autos diz respeito à comprovação por parte da Recorrente acerca do adimplemento dos requisitos para a fruição da imunidade constitucional prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição, destinada a entidades filantrópicas, questão que abarca todos os fundamentos jurídicos trazidos pela Recorrente.

Preliminar de nulidade por ausência de análise das provas apresentadas

A Recorrente alega que não foram analisadas pela DRJ as provas apresentadas. Em verdade, entendo que a DRJ se pautou na inexistência de comprovação dos requisitos pela não apresentação de dados socioeconômico dos destinatários dos programas filantrópicos, que não seriam, no entender dos julgadores de piso, superados pelas provas apresentadas.

Neste caso específico, embora pudesse ser aventada a nulidade em questão para comprovar por via oblíqua que a Recorrente preencheria os requisitos para se enquadrar como entidade beneficente, entendo que a discussão é de direito e, como houve alteração do contexto normativo em razão de o STF ter declarado a inconstitucionalidade de dispositivos que embasam a autuação, é possível superar a nulidade e enfrentar no mérito as questões controvertidas trazidas pela Recorrente.

Dessa forma, supero a nulidade para enfrentar o mérito à luz do entendimento firmado pelo STF, com ênfase no julgamento do RE 566.622/RS.

Mérito

Da inconstitucionalidade do artigo 55, inciso III, da Lei nº 8.212 de 1991

Tanto a autoridade autuante como a DRJ entenderam pela ocorrência de violação ao artigo 55, inciso III, da Lei nº 8.212 de 1991, para usufruir da isenção prevista nos artigos 22 e 23 do mesmo diploma legal, em razão de a Recorrente não ter apresentado “os documentos pessoais dos bolsistas/beneficiários da assistência social,” (fl. 1496), disposto transcrito abaixo:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

Cumprido destacar que, como bem assinalado pela Recorrente, o STF entendeu, quando do julgamento do Tema de Repercussão Geral nº 32, que há reserva de lei complementar para instituir requisitos à concessão de imunidade tributária às entidades beneficentes de assistência social, ocasião em que fixou a seguinte tese:

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.

Veja-se que, no voto de Relatoria do Ministro Marco Aurélio nos autos do Recurso Extraordinário nº 566.622, entendeu pela inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, nos termos abaixo transcritos:

Em síntese conclusiva: o artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, prevê requisitos para o exercício da imunidade tributária, versada no § 7º do artigo 195 da Carta da República, que revelam verdadeiras condições prévias ao aludido direito e, por isso, deve ser reconhecida a inconstitucionalidade formal desse dispositivo no que extrapola o definido no artigo 14 do Código Tributário Nacional, por violação ao artigo 146, inciso II, da Constituição Federal. Os requisitos legais exigidos na parte final do mencionado § 7º, enquanto não editada nova lei complementar sobre a matéria, são somente aqueles do aludido artigo 14 do Código.

Após a definição do mérito da controvérsia, houve a oposição de Embargos de Declaração que foram acolhidos para que fosse sanada omissão e entendeu-se pela constitucionalidade do artigo 55, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a exigência de porte do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos (CEBAS), fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), conforme ementa abaixo:

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 DJe-114 DIVULG 08-05-2020 PUBLIC 11-05-2020)

Neste caso, considerando que a atuação se fundou no artigo 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991, que foi posteriormente reconhecido como inconstitucional e que não existe fundamento autônomo para a exigência das contribuições previdenciárias próprias, deve ser cancelada essa parcela do auto de infração.

Ademais, no tocante às contribuições de terceiros, embora não abrangida pela referida imunidade, deve-se reconhecer a isenção em favor da Recorrente prevista no artigo 3º, § 5º, da Lei nº 11.457 de 2007, de modo que “não são devidas pela entidade beneficente de assistência social as contribuições sociais previstas em lei a outras entidades e fundos”.

Assim, é evidente a procedência do pleito recursal.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, ressalvados os capítulos referentes à inconstitucionalidade e representação fiscal para fins penais, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura