



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



<b>PROCESSO</b>	<b>19515.722899/2013-76</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2201-011.848 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	6 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ASSOCIAÇÃO PIO XII – IRMÃS FRANCISCANAS DA PROV. DEUS
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE. REGRAS PARA A IMUNIDADE. LEI COMPLEMENTAR.

Faz jus à imunidade das contribuições previdenciárias a entidade beneficente de assistência social que cumprir, cumulativamente, as exigências contidas no art. 14 do CTN, até o advento da Lei Complementar n. 187/2021.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE. EXIGÊNCIA DO CEBAS. TEMA 32 DO STF.

A exigência do CEBAS é constitucional, dada decisão do Supremo Tribunal Federal de que o Certificado é um aspecto procedimental da imunidade.

REMISSÃO. LEI COMPLEMENTAR 187, ART. 41. ADI 2026 E 4480 do STF. Aplica-se a remissão prevista no art. 41 da Lei Complementar 187/2021 nos casos em que o cancelamento do reconhecimento de entidade beneficente foi lastreado por artigos declarados inconstitucionais nas ADIs 2026 e 4480.

DESCUMPRIMENTO DE DEVER INSTRUMENTAL. CFL 30 E 35. CABIMENTO.

A exigência quanto ao descumprimento de dever instrumental, dissociado da obrigação principal quando relacionado à entidade imune, persiste, dado que independente, como é o caso das CFLs 30 (Deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social) e 35 (Deixar a empresa de prestar a Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da mesma, na forma por ele estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários a fiscalização).

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para cancelar o crédito constituído em relação aos DEBCADS n. 51.009.280-2 e 51.009.281-0, mantendo-se a exigência quanto às obrigações acessórias (DEBCADS n. 51.009.278-0 e 51.009.279-9).

Sala de Sessões, em 6 de agosto de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Gomes Favacho** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Debora Fofano 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 cobrança de Contribuições Previdenciárias e obrigações acessórias, referentes ao período de 01/01/2009 a 31/12/2009, consolidados em 09/12/2013, conforme abaixo:

a) DEBCAD n. 51.009.280-2 (fl. 2.852): Patronal, SAT e RAT;

b) 51.009.281-0 (fl. 2.862), Contribuições sociais destinadas a outras entidades e fundos (Terceiros) – Salário Educação, INCRA, SESC e SEBRAE.

c) 51.009.278-0 (fl. 2.885), CFL 30 – Deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social, conforme previsto na Lei n. 8.212/1991, art. 32, I, combinado com o art. 225, I e parágrafo 9º do Regulamento da Previdência Social- RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/1999. Para órgão gestor de mão-de-obra, referente ao trabalhador portuário avulso: Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, I, combinado com o art. 225, I e parágrafos 10, 11 e 12, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/1999.

d) 51.009.279-9 (fl. 2.886), CFL 35 – Deixar a empresa de prestar a Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da mesma, na forma por ele estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários a fiscalização, conforme previsto na Lei n. 8.212/1991, art. 32, III e parágrafo 11, com redação da MP n. 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009, combinada com o art. 225, III, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/1999.

Conforme **Relatório Fiscal** (fls. 2.887 a 2.912) os serviços e programas de assistência social e educacional entre 2008 e 2009 eram os seguintes:

- Obra Social Franciscana Pio XII: tem como objetivo geral desenvolver atividades voltadas à formação e promoção das crianças, jovens e adultos residentes na comunidade de Paraisópolis e adjacências, em situação de vulnerabilidade e risco social;

- Gratuidade Educacional: Bolsa de Estudo: auxílio educacional em que a entidade assume o custo total ou parcial dos alunos matriculados no colégio, observando-se os critérios de renda familiar; condições de moradia; doenças crônicas existentes e número de pessoas do grupo familiar;

- Programa de Parceria Institucional: apoio financeiro as instituições congêneres que atuam no campo da assistência social e apresentam dificuldades financeiras para manterem seus serviços. Efetivada através do repasse financeiro para custeio de projetos mantidos pela instituição parceira.

Aponta a fiscalização que, através do Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais n. 01/2006 da Delegacia da Receita Previdenciária São Paulo Oeste, emitido em 17/04/2006, a Entidade teve a sua isenção de contribuições previdenciárias cancelada a partir de 1º de janeiro de 1995, por descumprimento do inciso III (redação original) do artigo 55 da Lei n. 8.212/1991, combinado com o art. 206, inciso IV (redação original), do Regulamento da Previdência Social (RPS).

A informação fiscal e a decisão notificação que levaram ao cancelamento da isenção, assim como o Ato Cancelatório, recursos apresentados pela Associação Pio XII e decisão do CARF, de acordo com o disposto no art. 45 do decreto nº 7.237/2010, são partes integrantes do processo n. 36624.005492/2006-33.

A fiscalização verificou que no DOAR e demais demonstrações financeiras apresentadas nos anos de 2008 e 2009 os recursos gerados no período que a entidade se intitulava isenta foram aplicados, em sua grande maioria, no Colégio Pio XII, que não realiza atividades assistenciais.

Além disso, quanto às bolsas de estudo, verificou-se que se destinavam a famílias de classe média alta, não se enquadrando no objetivo da assistência social, que visa atender as necessidades básicas do cidadão carente, nos termos do art. 203 da Constituição Federal,

regulamentado pela Lei nº 8.742/1993 - Lei Orgânica da Assistência Social e pelo Decreto n. 3.048/1999.

No que diz respeito ao repasse financeiro a outras entidades assistenciais, apurou-se que prevalece o entendimento de que o valor de R\$ 1.235.000,00, doado em 2008 e contabilizado como convênio educacional, não configura gasto com assistência social, conforme Parecer CJ/MPAS nº 3.451/2005.

Concluiu-se que a entidade descumpriu os incisos III e V e § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/1991 e, portanto, não faz jus à isenção das contribuições para a seguridade social previstas nos arts. 22 e 23 da referida lei, no período de 01/01/2008 a 09/11/2008 e 12/02/2009 a 29/11/2009.

Examinando os fatos geradores ocorridos na vigência da MP n. 446/2008 (10/11/2008 a 11/02/2009) e na vigência da Lei n. 12.101, de 2009 (30/11/2009 a 31/12/2009), verificou-se que a entidade não possuía CND ou CPD-EN relativa às contribuições previdenciárias, no período de 10/11/2008 até 21/12/2008. Tampouco possuía certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débito, referente aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil e PGFN, no período de 10/11/2008 a 11/02/2009, período de vigência da MP nº 446/2008.

A Contribuinte apresentou **Impugnação** (fls. 3.103 a 3.228), alegando, em síntese:

a) A fiscalização toma como referência o Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais nº 01/2006, de lavra da Delegacia da Receita Previdenciária, expedido em 17 de abril de 2006, que cancela a isenção da impugnante, relativa às contribuições previdenciárias, a partir de 01/01/1995. No entanto, os efeitos do Ato Cancelatório não devem perdurar na eternidade, mas sim no lapso temporal onde foram verificados os possíveis descumprimentos que motivaram a sua expedição.

b) Não há previsão legal para a exigência de permissão do Poder Executivo para o deferimento do benefício, havendo apenas a exigência quanto ao cumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN, dado que o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEAS), concedido pelo CNAS, tem efeito meramente declaratório de direito preexistente.

c) O procedimento para a suspensão do direito à isenção não corresponde às normas do processo administrativo vigente ao tempo dos fatos, dado que possuía rito processual próprio, atestado pelo §8º do art. 206 do Decreto n. 3.048/1999, muito distinto dos procedimentos utilizados no caso.

d) As ações de assistência social da Impugnante foram analisadas e julgadas em caráter definitivo pelo Plenário do CNAS, cujo resultado foi a renovação do certificado (01/01/2007 a 31/12/2009).

e) A Auditoria Fiscal não levou em consideração documentos, dentre outros, Relatório de Atividades realizadas no exercício de 2009 (Doc. 4); Registro da Impugnante no

Conselho Municipal de Assistência Social (Doc. 5); Demonstrações Contábeis contendo informações que validam o universo da assistência social realizada, exercícios 2008 e 2009 (Doc. 6); Parecer de firma de Auditoria independente, com fé pública, validando o universo das informações de assistência social realizadas no exercício de 2008 e 2009 (Doc. 7); CEBAS com validade entre 01/01/2007 a 31/12/2009 (Doc. 3); Memorial descritivo de processo de concessão de bolsas de estudo e demais atendimentos filantrópicos (Resposta TIAF nº 3); Quadro Demonstrativo de gratuidades, evidenciando as contas contábeis e o resumo dos valores dos benefícios concedidos por tipo de bolsas (Resposta TIAF nº 2).

f) Demonstrou-se o cumprimento da assistência social num patamar mínimo de 20%, apresentando programas sociais voltados para a educação e a assistência social propriamente ditas, programas esses reconhecidos e validados no Relatório Fiscal (itens 5.3.1, 5.3.2 e 5.3.3), contrariando a conclusão a que chegou a Auditora Fiscal.

g) Os autos de infração não atendem aos fundamentos de legalidade e moralidade, considerando-se que deixaram de fixar as razões fáticas e jurídicas que constituíram as premissas de sua decisão, não analisando sequer o contexto de documentos e informações relacionados à assistência social promovidas pela impugnante, prejudicando o direito de defesa da impugnante e atentando contra a moralidade administrativa.

h) Anexa Parecer Técnico Social (doc. 08), como forma de dissipar qualquer dúvida quanto ao cumprimento dos requisitos que validam a concessão do CEBAS da Impugnante, em especial, em relação à natureza dos beneficiários dos diversos projetos e ações, interpretados equivocadamente pela Ilustre Auditora Fiscal. Tal Parecer aborda, entre outros fatos, a natureza do público e as ações direcionadas ao provimento e garantia de direitos sociais estabelecidos no art. 6º da Constituição Federal, demonstrando a aplicação do dispositivo contido na legislação que regulamenta a concessão do CEBAS.

i) Durante a ação fiscal, a impugnante apresentou outro parecer de lavra da Assistente Social, cujo teor reporta-se a todo o processo de validação das bolsas de estudo concedidas e que em nenhum momento a Auditora Fiscal enfrenta as situações ali validadas, em real ofensa ao direito de defesa e ao contraditório, basilares da condução do processo administrativo.

j) A própria Auditora Fiscal atesta contra a sua conclusão de que a entidade apresentou somente demonstrativos contábeis, ao afirmar no relatório fiscal (fls. 5) que foram apresentados convênios beneficentes de assistência social com as entidades relacionadas, conforme estabelecido na Resolução nº 188/2005. Expõe que é conclusivo que os demonstrativos e relatórios de atividades solicitados pela fiscalização foram entregues, além dos convênios, as demonstrações contábeis, os comprovantes bancários de validação das transferências de recursos, além de declaração de profissional de Assistente Social.

k) As parcerias realizadas pela impugnante atendem ao que estipula a Resolução CNAS n. 188/2005, estando em conformidade com a política de assistência social, considerando

que a assistência social tem um sentido amplo, que vai além da previdência social, abarcando todas as medidas protetivas dos hipossuficientes, pouco importando se estes são indivíduos, grupos, classes, categorias profissionais, microempresas, sendo um equívoco supor que só são entidades de assistência social as que amparam pessoas físicas.

l) O fato de a filial Obra Social Franciscana Pio XII ter encerrado suas atividades no ano de 2010 não invalida as ações sociais realizadas através de parcerias, pois, a mera suposição de que as entidades (pessoas jurídicas) receptoras “devem ser bem avaliadas” falece de fundamento e merece comprovação.

m) Comete um equívoco a fiscalização quando afirma que as atividades suportadas pela impugnante na Obra Social Franciscana não geravam ônus para a entidade, sendo contraditório ao incluir no relatório fiscal, no cálculo das gratuidades, o valor de R\$979.351,00 relativo à referida Obra.

n) Não há justificativa para glosar as bolsas de estudos em razão dos critérios estabelecidos pela entidade para sua concessão, já que o principal critério era identificar aqueles que necessitavam do auxílio. A fiscalização não comprova a afirmação de que as bolsas de estudos se destinavam única e exclusivamente a pessoas de classe média alta, que arcaram com o alto valor destas mensalidades em anos anteriores. Pergunta se na favela de Paraisópolis pode-se encontrar algum desses supostos beneficiários.

o) O raciocínio emanado pela Auditora Fiscal carece não só de legalidade, mas também de motivação. Ainda que na escola a grande maioria é marcada pela presença da classe x ou y, que bolsistas sejam irmãos, não há que retirar de tais ações o caráter de assistência social, inclusive validadas como tal pela própria Constituição Federal, pelo de fato de serem destinadas ao atendimento de uma demanda identificada e comprovada, "a quem dela necessitar".

p) A Auditora Fiscal deixa de evidenciar quais os valores e beneficiados que ela entende ser passível de glosa, ou seja, promove a glosa de "todas" as bolsas de estudo, por entender que nesse universo (não faz referência da motivação) existem bolsas que não foram destinadas ao público-alvo da assistência social, ferindo o princípio da razoabilidade.

q) O fato de não ter emitido "fisicamente" certidão negativa de tributos à época supracitada (fls. 14 do Relatório Fiscal) não retira a sua condição de regularidade fiscal. Defende que o que se pretendia era a validação da regularidade fiscal e não a emissão de um documento cuja transitoriedade e precariedade é alvo de inúmeros questionamentos de natureza administrativa e judicial. Para provar a regularidade fiscal, a Impugnante anexa Certificado de Regularidade do FGTS - CRF, com validade até 06/02/2014 (doc. 12); Certidão Positiva com Efeitos de Negativa, de débitos relativos às contribuições previdenciárias e às de Terceiros, com validade até 10/05/2014 (doc. 13) e Certidão Conjunta Positiva Com Efeitos de Negativa, de débitos relativos aos tributos federais e à dívida ativa da União, com validade até 06/05/2014 (doc. 14).

r) Quanto à glosa das bolsas de estudo concedidas a filhos de professores, que a Lei nº 10.243/2001 já esclareceu que bolsa de estudo não se constitui em salário in natura, não tendo,

por consequência, caráter remuneratório e não se vinculam ao salário ou a remuneração recebida pelos empregados.

s) Quanto ao abono especial concedido aos empregados, que o pagamento de participação nos lucros ou resultados da empresa não tem natureza salarial e sim indenizatória, conforme entendimento do Tribunal Superior do Trabalho. Afirma que as instituições de ensino filantrópicas não podem distribuir resultados, mas que, por determinação de norma coletiva de trabalho, estão obrigadas a fazer tal pagamento, alcançando assim o mesmo teor da verba indenizatória que lhe serve de paradigma.

t) As convenções coletivas de três classes trabalhadoras envolvendo os empregados da Associação Pio XII (empregados professores do Colégio Pio XII, vinculados ao SINPRO São Paulo; empregados auxiliares do Colégio Pio XII, vinculados ao SAAESP e empregados diversos, da Obra Social Franciscana Pio XII, vinculados ao SEIBREF) apresentam a compulsoriedade de pagamento de seguro de vida ou, opcionalmente, o pagamento do chamado auxílio funeral, no caso de falecimento do empregado. Sendo que, duas das categorias dos empregados, através da direção do Colégio Pio XII, optaram pelo seguro de vida, e a terceira, vinculada à Obra Social Franciscana Pio XII, ficou atrelada ao pagamento de auxílio funeral, no caso de ocorrência de óbito do empregado.

u) Quanto aos pagamentos a contribuintes individuais e diferenças salariais em folha, considera que não integram a base de cálculo da contribuição por parte do empregado.

v) O descumprimento de obrigações acessórias não se materializou, haja vista que o pagamento de abono; de seguro de vida e de bolsas de estudo está ao abrigo de normas específicas que vedam a tributação das contribuições previdenciárias.

O **Acórdão 15-037.204** (fls. 3465 a 3510) da 6ª Turma da DRJ/SDR, em Sessão de 16/10/2014, julgou o lançamento procedente. Entendeu-se, em síntese, que:

**Decadência (fl. 3.496):**

Inicialmente cumpre registrar que não assiste razão à impugnante quando afirma que prevalece o instituto da decadência para grande parte do crédito tributário constituído. Os Ministros do STF aprovaram a Súmula Vinculante número 8, que foi publicada em DOU de 20/06/2008:

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

(...) No presente processo, o período lançado corresponde a 01/2009 a 13/2009 e o contribuinte tomou ciência do lançamento dos autos de infração em questão em 11 de dezembro de 2013. Assim, seja pela aplicação do art. 150, §4º, ou do 173, do CTN, não transcorreu prazo superior a 5 (cinco) anos, não tendo ocorrido a decadência.

**Isenção (imunidade) (fl. 3.496):**

Vigência da Lei nº 8.212, de 1991.

Na vigência da Lei nº 8.212, de 1991, era necessário o reconhecimento formal do direito à isenção pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme prescrevia o §1º do art. 55 da referida Lei. No presente caso, a entidade teve sua isenção concedida, entretanto, em 17/04/2006, foi emitido o Ato Cancelatório nº 01/2006, com base na legislação vigente, cancelando o direito da entidade à isenção, com efeitos a partir de 01/01/1995, em razão de descumprir o art. 55, III, da Lei 8.212, de 1991. Na época, a entidade apresentou defesa contra a Informação Fiscal de Cancelamento de Isenção (processo nº 35462.001287/2005-55, de 22/07/2005), mas, em 14 de março de 2006, foi emitida decisão-notificação de cancelamento de isenção nº 21.003.0/001/2006, julgando procedente a referida Informação Fiscal. De tal decisão, a entidade interpôs recurso, que se encontra pendente de julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (processo nº 36624.005492/2006-33). Percebe-se que foi cumprido o procedimento próprio para cancelamento da isenção, previsto nos art. 206 a 210 do Decreto nº 3.048, de 1999, conforme requer a impugnante.

Assim, na vigência da Lei nº 8.212, de 1991, havia procedimento próprio para o cancelamento de isenção (imunidade), enquanto o lançamento tributário, essas situações de recurso pendente de julgamento referente a ato Cancelatório de isenção, visava prevenir a decadência, suspendendo-se, contudo, a sua exigibilidade, tendo em vista a regra do art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN).

(...) A entidade apresenta diversas alegações no intuito de comprovar ser uma entidade beneficente de assistência social, com relação ao período de vigência da Lei nº 8.212, de 1991. Entretanto, conclui-se que este processo de lançamento fiscal de débito não é o fórum apropriado à discussão acerca do preenchimento, ou não, dos requisitos do art. 55 da Lei 8.212/91 para os fins do gozo da imunidade prevista no art. 195, §7º da Constituição Federal, tendo em vista ser objeto de processo próprio, em obediência à legislação vigente à época do ato de cancelamento de isenção e de parte do período lançado neste processo (12/02/2009 a 29/11/2009), que se encontra aguardando julgamento do CARF, conforme já exposto.

Nesse sentido, havendo ou não recurso contra esta decisão, o presente processo é conexo ao citado processo nº 36624.005492/2006-33, pendente de julgamento, motivo pelo qual este processo deve ser encaminhado ao CARF para ser pensado à quele.

(...) Ademais, as alegações da autuada de que a Lei nº 8.212, de 1991, é contrária ao CTN e à Constituição Federal não podem ser acatadas, já que a fiscalização não pode deixar de aplicar Lei vigente, bem como este órgão julgador não pode julgar inconstitucionalidade, por não ser o foro administrativo o competente para o deslinde de tal controvérsia, conforme preconiza o Decreto 70.235, de 1972: (...)

Assim, em relação aos períodos de 01/01/2008 a 09/11/2008 e 11/02/2009 a 29/11/2009 (vigência da Lei nº 8.212, de 1991), não conheço das matérias relativas à discussão acerca do preenchimento, ou não, dos requisitos do art. 55 da referida Lei, tendo em vista ser objeto de processo próprio, que se encontra aguardando julgamento do CARF, conforme já exposto.

**Vigência da MP nº 446, de 2008, e da Lei nº 12.101, de 2009 (fl. 3.499).**

Já em relação ao período lançado que se encontrava sob a égide da Medida Provisória nº 446, de 07 de novembro de 2008 (10/11/2008 a 11/02/2009), e da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009 (30/11/2009 a 31/12/2009), o direito à isenção (imunidade) das

contribuições sociais podia ser exercido a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendesse os requisitos previstos nessas normas, não havendo necessidade de reconhecimento formal do direito à isenção pela Receita Federal do Brasil. Por sua vez, constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados nessas normas, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil deve lavrar o auto de infração relativo ao período correspondente e relatar os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção, sem necessidade de formalização de processo próprio para cancelar a isenção. Nesse sentido, o relatório fiscal deste processo fez discriminação dos requisitos que foram descumpridos pela entidade, com base nas citadas normas, que serão objeto de análise nesta decisão.

Com efeito, verificou-se que a entidade não possuía Certidão Negativa de Débitos (CND) ou Certidão Positiva com efeito de negativa (CPD-EN), relativa às contribuições previdenciárias, no período de 10/11/2008 até 21/12/2008. Também não possuía CND ou CPD-EN, referente aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil pela Procuradoria da Fazenda Nacional, no período de 10/11/2008 a 11/02/2009 (vigência da MP nº 446, de 2008). Assim, a autuada descumpriu o requisito previsto no inciso VI do art. 28 da MP nº 446, de 2008.

A entidade também deixou de cumprir as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária, conforme descrito no relatório fiscal, descumprindo o requisito previsto no inciso XI do art. 28 da MP nº 446, de 2008, e inciso VII, do art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009.

(...) Note-se que todos esses documentos foram emitidos após a lavratura do presente lançamento e comprovam a regularidade da entidade da data da emissão das certidões até sua data de validade, não sendo aptos para comprovar que no período de 10/11/2008 a 11/02/2009 (vigência da MP nº 446, de 2008) a entidade estava regular. Nesse sentido, no relatório fiscal, a fiscalização elabora duas tabelas onde constam as Certidões emitidas no período de 12/2007 a 11/2009, demonstrando que, no período de 10/11/2008 até 21/12/2008, a entidade não possuía CND ou CPD-EN relativas às contribuições previdenciárias e, no período de 10/11/2008 a 11/02/2009, ela não possuía certidão relativa aos tributos administrados pela Receita Federal e Procuradoria da Fazenda Nacional.

Já quanto ao requisito de cumprir as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária, alega a impugnante que não havendo tributação a ser aplicada, também não há o descumprimento de obrigações acessórias. Ocorre que, conforme já exposto, no período do presente lançamento, a entidade não fazia jus à isenção, tendo agido corretamente a fiscalização ao lançar as contribuições apuradas. Ademais, mesmo a entidade isenta continua obrigada a cumprir as obrigações acessórias previstas na legislação tributária, tanto é que o cumprimento dessas obrigações é requisito imprescindível para que a entidade tenha direito à isenção, conforme previsto no inciso XI do art. 28 da MP nº 446, de 2008, e inciso VII do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009.

Assim, constata-se que a entidade não fazia jus à isenção nos períodos de 10/11/2008 a 11/02/2009 e 30/11/2009 a 31/12/2009, conforme exposto acima.

**Incidência das contribuições previdenciárias (fl. 3.501):**

**Bolsas de estudo.**

(...) Ocorre que integra o salário de contribuição a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, conforme dispõe o art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, com exceção, exclusivamente, das verbas previstas no § 9º desse mesmo artigo.

(...) Como se vê, a Lei previdenciária estabeleceu requisitos para que a parcela paga pela empresa aos seus funcionários a título de educação estivesse isenta das contribuições previdenciárias:

- os cursos oferecidos devem ser de educação básica ou de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa;
- os valores oferecidos aos segurados a título de educação não podem substituir parcela salarial;
- todos os empregados e dirigentes devem ter acesso aos cursos oferecidos.

Como bem dito no relatório fiscal, o escopo dessa norma de isenção, vigente na época dos fatos geradores, era o aprimoramento profissional do trabalhador, deveria-se buscar a melhora da qualificação dos empregados, possibilitando seu desenvolvimento e aperfeiçoamento profissional, que reverteriam em resultado para a empresa. Assim, esses cursos deveriam estar relacionados com as atividades desenvolvidas e mesmo a educação básica tinha o objetivo de ampliar o conhecimento do trabalhador, para que pudesse utilizar os conhecimentos adquiridos no desenvolvimento de seu serviço.

Nesse sentido, as bolsas de estudos deveriam ter como beneficiários os próprios empregados e dirigentes da empresa, não podendo ser estendida aos seus dependentes.

(...) Assim, uma vez que a empresa não comprovou que os pagamentos atendiam aos requisitos da alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação vigente à época dos fatos geradores, a situação subsumiu-se à previsão do inciso I do mesmo artigo.  
(...)

#### Participação nos resultados ou pagamento de abono (fl. 3.504).

Inicialmente, cumpre esclarecer que, de acordo com a Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, §9º, alínea "e", item 7, somente os abonos "expressamente desvinculados do salário" não integram o salário-de-contribuição. Tal fato ocorre somente no caso de abono criado por lei que o desvincule do salário.

No presente caso, conforme exposto pela fiscalização, não existiu lei que desvinculasse este abono do salário, somente acordos coletivos. Defende a entidade que a norma coletiva de trabalho tem força de lei. Entretanto, argumenta a fiscalização que os acordos coletivos têm força de lei somente entre as partes, mas não podem se opor ao Poder Público.

Com efeito, os denominados abonos são verbas constantes do conceito do salário de contribuição, na medida em que são adiantamentos salariais, conforme nos ensina o doutrinador laboral Maurício Godinho Delgado: (...)

Diante da normatividade mencionada, infere-se que os contratos firmados entre as partes, inclusive os coletivos, não possuem força vinculante para o Fisco, pois os mesmos só criam regras válidas para as partes, não para um terceiro, principalmente em face do princípio da indisponibilidade do crédito tributário. (...)

### Pagamento de seguro de vida aos empregados. (fl. 3.507)

(...) Ocorre que a partir do momento em que a entidade celebrou contrato de seguro coletivo de pessoas, firmado com Bradesco Vida e Previdência S/A, exercendo a opção pelo seguro de vida em grupo previsto nas citadas convenções, ela deveria, para usufruir o direito à isenção prevista no art. 214, §9º, inciso XXV, do Decreto nº 3.048, de 1999, disponibilizar tal seguro à totalidade de seus empregados e dirigentes. Assim, ao não incluir como beneficiários do dito seguro, no período lançado, os empregados da Obra Social Franciscana Pio XII (filial 0002-60), descumpriu requisito essencial da referida norma de isenção, estando, portanto, tal pagamento incluído na base de cálculo das contribuições previdenciárias. (...)

### Dos pagamentos a contribuintes individuais e diferenças salariais em folha. (fl. 3.508)

(...) Ademais, alega que as diferenças salariais supostamente apuradas em folha se referem a eventos que ela considera não integrarem a base de cálculo da contribuição por parte do empregado. Ocorre que a impugnante não justifica seu entendimento, nem comprova sua alegação. Enquanto a fiscalização discrimina no relatório fiscal as rubricas constantes da folha de pagamento, mas que não constavam da base de cálculo das contribuições sociais, sendo parcelas tipicamente integrantes do salário de contribuição. Ressalta ainda a fiscalização que a entidade utiliza diversos códigos para o mesmo tipo de rubricas e que em alguns meses tais rubricas sofreram incidência enquanto que em outros meses não.

Assim, não basta o contribuinte apresentar tais alegações genéricas, sem, contudo, comprovar. No Processo Administrativo Fiscal a impugnação deve vir acompanhada da prova documental das alegações. O Decreto nº 70.235, de 1972, limitou o momento para a apresentação de provas, dispondo que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual. (...)

### Descumprimento de obrigações acessórias (fl. 3.509).

Alega a impugnante que não havendo tributação a ser aplicada, também não há o descumprimento de obrigações acessórias. Ocorre que, conforme já exposto, no período do presente lançamento, a entidade não fazia jus à isenção, tendo agido corretamente a fiscalização ao lançar as contribuições apuradas. Ademais, mesmo a entidade isenta continua obrigada a cumprir as obrigações acessórias previstas na legislação tributária.

Argumenta que o descumprimento de obrigações acessórias não se materializou, haja vista que o pagamento de abono; de seguro de vida e de bolsas de estudo está ao abrigo de normas específicas que vedam a tributação das contribuições previdenciárias. Ocorre que, conforme já demonstrado nesta decisão, tais verbas integram a base de cálculo das contribuições lançadas.

### Representação fiscal para fins penais (fl. 3.509).

A matéria arguida acerca da Representação Fiscal para Fins Penais escapa à atribuição desta Turma de Julgamento, razão pela qual deixo de tomar conhecimento. Destaque-se que a emissão da representação é ato vinculado do Auditor-Fiscal ao constatar que as irregularidades encontradas caracterizam, em tese, crime ou contravenção penal, sobre as quais não efetua nenhum juízo de valor acerca da culpabilidade do autor, atribuição esta

do representante do Ministério Público. Assim dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, vigente na época da ciência do presente lançamento: (...).

#### Vinculação dos autos de infração (fl. 3.509).

Afirma a impugnante que os autos de infração que aqui se combatem estão vinculados aos demais autos de infração lavrados pela Auditora Fiscal, quais sejam, AI nº 37.372.760-7; 37.372.761-5 e 37.372.762-3 (processo nº 19515.722898/2013-21), tendo em vista tratar-se de matéria única com deslindes em pontos diversos. Nesse sentido, cumpre registrar que os dois processos e respectivos autos de infração foram analisados conjuntamente e estão sendo julgados nesta mesma sessão de julgamento.

Cientificado em 27/04/2015 (fl. 3.532) a Contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** (fls. 3.534 a 3.599) em 26/05/2015. Nele, aduz:

#### III — NO MÉRITO

3.1 — Julgamento ou reforma do lançamento tributário com desconstituição dos procedimentos contidos nos autos de infração e afastamento do direito a ampla defesa e do contraditório? (fl. 3.536):

(fl. 3.539) O "cancelamento" da "isenção" previdenciária e a realização simultânea do lançamento tributário só são permitidos a partir do advento da Lei nº 12.101/09, não sendo, por consequência, aplicáveis ao período sob exame. Além disso, essa nova legislação veda a possibilidade da Fiscalização avaliar as ações realizadas na consecução da política pública de assistência social, que passa a ser de competência exclusiva dos Ministérios vinculados à atividade preponderante (MS, MDS e MEC), em razão das certificações concedidas, conforme fartamente demonstrado na impugnação através dos dispositivos normativos contidos na referida lei;

E como já mencionado, a Fiscalização mescla legislações e cria uma opção procedimental não prevista em lei, para justificar o lançamento tributário, o que é ilegal. Aplica disposições supervenientes a fatos passados na tentativa de dar validade o crédito tributário constituído;

(...) Portanto, essa é a realidade dos fatos que a D. Autoridade Julgadora desconstrói ao não abordar os argumentos, fundamentos e provas trazidos pela Recorrente que versam justamente sobre todos os pontos elencados pela Fiscalização, na impugnação, ao mesmo tempo em que tenta corrigir tamanho erro procedimental, que invalida o lançamento tributário.

Vejamos toda essa realidade materializada no Acórdão, através da leitura do Voto da D. Autoridade Julgadora, para que fique claro o cerceamento ao direito de defesa da Recorrente e a desconstituição de todo processo fiscalizatório ocorrido: (...)

Portanto, a D. Autoridade Julgadora age de forma clara e deixa manifestada a sua "opção" pelo Ato Cancelatório nº 01/2006, desconstituindo de todos os procedimentos realizados pela Fiscalização, no tocante à verificação do cumprimento dos requisitos da "isenção" e, sobretudo, da conclusão final de que a Recorrente não faz jus à isenção das contribuições previdenciárias, devidamente expressada no item 5.6 do "Relatório Fiscal".

Ora, o afastamento de todos os procedimentos realizados pela Fiscalização e materializados nos autos de infração, sob a alegação de que a isenção já havia sido

cancelada pelo Ato Cancelatório nº 01/2006, implica, obviamente, que o lançamento tributário foi realizado incorretamente. E isso não há como contestar!

(...) Ressalte-se, ainda, que a jurisprudência administrativa entende que a lavratura de correção do lançamento tributário não pode ser efetuada pela Autoridade Administrativa Julgadora, ou seja, o ato revisor não pode ser de iniciativa do julgador de primeira instância em razão desta autoridade não ter a competência para efetuar o lançamento. Logo, insistimos na sua anulação!

Além de tudo isso, Eminentes Conselheiros, não se pode esquecer que o direito à ampla defesa e ao contraditório são manifestações do princípio do devido processo legal previsto no artigo 5º da Constituição Federal. O princípio do contraditório tem íntima ligação com o da igualdade das partes e se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência da ação e de todos os atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis, ou seja, os litigantes têm direito de deduzir pretensões e defesas, realizarem provas que requeiram para demonstrar a existência do direito, em suma, direito de serem ouvidos paritariamente no processo em todos os seus termos.

(...) Ou seja, ao assim agir, a Autoridade Julgadora retira de seu objeto de análise documentos e informações preciosas para o desfecho e compreensão do cumprimento do requisito de validação da isenção em análise, qual seja, a assistência social. Vejamos as informações / documentos que foram desprezadas pela Autoridade Julgadora:

- Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social;
- Títulos e Certificações: Utilidade Pública Federal, Estadual e Municipal, registros no Conselho Municipal de Assistência Social — COMAS, no Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente — CMDCA e registro e certificação no Conselho Nacional de Assistência Social;
- Relatório de Atividades de Assistência Social realizadas no exercício;
- Demonstrações Contábeis do exercício;
- Parecer Técnico Social de lavra da Assistente Social Lúcia Helena Leite Diniz.

**3.2 — Do ato cancelatório exarado em 2006, como pressuposto e fundamento para a constituição do crédito tributário do período (01/01/2008 a 09/11/2008 e 12/02/2009 a 29/11/2009) (fl. 3.548):**

No Ato Cancelatório nº 01/2006, especificamente na Decisão-Notificação de Cancelamento de Isenção nº 21.003/001/2006, está evidenciado o período submetido à fiscalização e sobre o qual foram encontradas as supostas irregularidades, ou melhor, constatado o descumprimento dos requisitos do inciso III, do art. 55 da Lei nº 8.212/91, e, por consequência, determinado o "cancelamento da isenção": 1995 a 2004.

Nesse sentido, os efeitos do referido ato cancelatório não se propagam indefinidamente pelo tempo, mas tem duração e aplicação limitada, abrangendo o período onde foram constatadas as possíveis irregularidades quanto ao descumprimento dos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91. Certo é que a extensão e os efeitos do ato cancelatório não pode perdurar na eternidade, mas sim, no lapso temporal onde foram verificados os possíveis descumprimentos que motivaram a sua expedição, Note-se que o "cancelamento" da

"isenção" diz respeito ao período de 1995 a 2004 e o período do crédito tributário constituído refere-se aos anos de 2008/2009.

Portanto, bem distintos. Além do mais, presumir que as irregularidades apontadas naquele período (1995 a 2004) possam ser aplicadas a períodos supervenientes, por analogia, é no mínimo ilegal, por contrariar os preceitos do nosso ordenamento jurídico tributário.

E tanto é verdade que alguns assuntos tratados na defesa do ato Cancelatório nada tem a ver com os pontos abordados pela nova Fiscalização que constituiu o crédito tributário sob demanda, conforme faz crer a D. Autoridade Julgadora para se eximir da análise das considerações apresentadas na impugnação:(...)

(...) Portanto, não se pode falar em restrição temporal para o exercício da imunidade tributária, pois, esse direito é permanente e não sofre nenhuma limitação no tempo, porquanto possa o seu exercício ser, eventualmente, suspenso. O que pode ser limitado é seu exercício, que pode ser suspenso por falta de atendimento dos requisitos para seu gozo, mas uma vez restabelecidos tais requisitos o exercício do direito é restabelecido.

Da mesma forma, o direito à imunidade é, também, inatingível. E como se trata de um instrumento ou meio de assegurar direitos fundamentais é razoável entender-se que não pode ser extinto, nem mesmo por emenda constitucional. O exercício desse direito, reiteramos, pode ser suspenso, nos casos e mediante procedimento próprio.

Reitera ainda os argumentos quanto a vigência da MP 446/2008, da Lei n. 12.101/2009, as bolsas de estudo e remuneração para fins de contribuição previdenciária, [fl. 3581], sobre seguros de vida oportunizados aos empregados, [fl. 3593], pagamentos a contribuintes individuais e diferenças salariais em folha (fl. 3.595), limitada apreciação por parte da autoridade julgadora das questões apresentadas pela Impugnante (fl. 3.595), reconhecimento de entidade beneficente de assistência social - competência exclusiva do CNAS, em 2008 (fl. 3.595) e da representação fiscal para fins penais (fl. 3.596).

Consta **Despacho n. 2402-045** (fl. 3613) da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 26/07/2016, evidenciando a conexão entre os autos e o processo que trata do cancelamento da isenção, Processo n. 36624.005492/2006-33, posto que “contêm pedidos do contribuinte baseados em fato idêntico, qual seja, o reconhecimento de sua condição isenta”, aplicando-se o instituto da Prevenção, nos termos do art. 6, §2º do RICARF.

Destaca o despacho que o CARF, por força de Decisão judicial, deve realizar a análise do recurso contra decisão que manteve o Ato Cancelatório da isenção e requer o Conselheiro a distribuição por conexão para a análise conjunta dos autos.

Em resposta, o **Despacho s/nº** (fl. 3615) da 4ª Câmara, em 09/08/2016, foi deferido o pedido de conexão entre os processos, com posterior apensação (fl. 3.616).

Os autos foram enviados para julgamento pelo CARF (fl. 3.617).

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

**Admissibilidade.**

Atesto, inicialmente, a tempestividade da peça recursal. Cientificado em 27/04/2015 (fl. 3.532) a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 26/05/2015 (fl. 3.534).

**CEBAS. Exigências legais.**

A tratativa quanto às exigências necessárias à fruição da imunidade concedida pela CF/1988 (art. 195, § 7º) às Entidades de Assistência Social merece alguns comentários antes de adentrar-se ao mérito dos autos.

Inicialmente, cabe citar o texto constitucional acerca do tema: *“São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”*

Os requisitos dispostos pelo CTN são:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 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; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

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 art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do art. 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

O art. 9º, IV, C do mesmo dispositivo legal, por sua vez, dispõe:

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; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 2001).

Logo, a imunidade constitucional se destina à Instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos que respeitem os critérios estabelecidos por lei, quais sejam: os incisos I, II e III do CTN, anteriormente citados.

Estes são os únicos critérios a serem observados considerando-se o período de apuração, dado que o STF firmou o Tema n. 32/2022: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.” É dizer, somente a lei complementar pode exigir contrapartidas.

Anteriormente, a Lei (ordinária, frise-se) n. 8.212/1991 estabelecia exigências de contrapartida, bem como a Lei n. 9.732/1998. Com o advento da Lei Complementar n. 187/2021, art. 41, ficara extintos os créditos decorrentes de contribuições sociais expressamente baseados em dispositivos da legislação ordinária declarados inconstitucionais, em razão das ADIs n. 2028, 4480 e correlatas.

Feitas essas considerações iniciais, vejamos o caso.

Através do Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais nº 01/2006, da Delegacia da Receita Previdenciária São Paulo Oeste, emitido em 17/04/2006, a Entidade teve a sua isenção de contribuições previdenciárias cancelada, com efeitos a partir de 01/01/1995, por descumprimento do inciso III (redação original) do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, combinado com o art. 206, inciso IV (redação original), do Regulamento da Previdência Social — RPS, conforme relatório fiscal.

O art. 55 da Lei n. 8.212/1991 assim dispunha:

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: (Revogado pela Medida Provisória nº 446, de 2008).

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

Com advento da Lei Complementar nº 187/2021, que “Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes e regula os procedimentos referentes à imunidade de contribuições à seguridade social de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal”, houve remissão dos créditos tributários constituídos 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 2028 e 4480:

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 n.º 2028 e 4480 e correlatas.

Por sua vez, a ADI 2028 assim decidiu:

Decisão: O Tribunal, por maioria, conheceu da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, vencidos os Ministros Roberto Barroso, Dias

Toffoli, Carmen 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 Carmen Lúcia. Plenário, 02.03.2017.

O Ato Cancelatório n. 01 ocorreu em 2006, com efeitos a partir de 1995, baseado no descumprimento do Inciso III do art. 55 da lei n. 8.212/1991 (conforme os autos 3666.24005.492/2006-33):

(fl. 154) 1. DECLARAÇÃO DE CANCELAMENTO

DECLARO CANCELADA, com base no disposto no § 8º, artigo 206, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06 de Maio de 1999, a partir de 1º de janeiro de 1995, a isenção das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei n. 8.212, de 24 de Julho de 1991 concedida à entidade Associação Pio XII - Irmãs Franciscanas da Divina Providência, acima identificada, por descumprimento do inciso III (redação original) do artigo 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, combinado com o artigo 206, inciso IV (redação original), do Regulamento da Previdência Social - RPS.

São Paulo, 17 de Abril de 2006

O art. 55 da Lei n. 8.212/1991 assim dispunha:

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: (Revogado pela Medida Provisória nº 446, de 2008).

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

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

Considerando-se que os autos são baseados no Ato Cancelatório e que, como visto, a Associação não descumpriu requisito estabelecido pelo CTN, é dizer, a infração apontada no revogado art. 55 não encontra amparo em lei complementar, o crédito deve ser extinto, inclusive por força do art. 41 da LC n. 187/2021:

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 n.º 2028 e 4480 e correlatas.

### A ADI 2028 assim decidiu:

Decisão: O Tribunal, por maioria, conheceu da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, vencidos os Ministros Roberto Barroso, Dias Toffoli, Carmen 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 Carmen Lúcia. Plenário, 02.03.2017.

Este é o entendimento adotado neste Conselho, como demonstram os julgados abaixo:

**Processo: 15983.000076/2011-57, Acórdão n. 9202-011.070, Relator Conselheiro Régis Xavier Holanda, Sessão de 18/12/2023.**

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007 RECURSO ESPECIAL FAZENDA NACIONAL. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO Diante da comprovação do alegado dissídio jurisprudencial, em razão da divergência de entendimentos entre os acórdãos paradigmas e o acórdão recorrido, em situações fáticas similares, mostra-se imperioso o conhecimento do Recurso Especial. PREVIDENCIÁRIO. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. PRESSUPOSTOS MATERIAIS FRUIÇÃO. PRECEDENTE SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.RE 566.622. No julgamento conjunto dos embargos de declaração no RE 566.622 e nas ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, convertidas em ADPFs, o STF reformulou a tese relativa ao tema nº 32, declarando o inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/91, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei nº 9.429, de 1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001, expressamente constitucional e o inciso III e os parágrafos 3º, 4º e 5º, alterado e acrescidos pela Lei nº 9.732, de 1998, expressamente inconstitucionais, restando, por conseguinte, os demais incisos e parágrafos formalmente constitucionais na medida em que não interferiram na definição do modo beneficente de atuação, especificamente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas, não se configurando, por óbvio, tal interferência quando houver respaldo no art. 14 do CTN. Quanto aos dispositivos vigentes à época dos fatos geradores, não houve declaração de inconstitucionalidade em relação ao art. 55, incisos I, II, IV, V, § 1º, da Lei nº 8.212/91.

**Processo: 15758.000009/2010-15, Acórdão n. 2401-009.644, Relatora Andrea Viana Arrais Egypto, Sessão de 14/07/2021.**

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005 PREVIDENCIÁRIO. IMUNIDADE COTA PATRONAL. PRESSUPOSTOS MATERIAIS FRUIÇÃO. PRECEDENTE SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. O Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento dos Embargos no Recurso Extraordinário nº 566.622/RS, entendeu por fixar a tese relativa ao Tema nº 32 de

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.” O espaço normativo que subsiste para a lei ordinária diz respeito apenas à definição dos aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo (ADIs 2.028; 2.036; 2.228; e 2.621, bem como no RE-RS 566.622). A norma que condiciona a certificação à entidade de assistência social que presta serviços ou realiza ações sócio-assistenciais de forma gratuita, adentra seara pertencente à lei complementar, estando, portanto, eivado de inconstitucionalidade. Essa questão foi examinada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento conjunto das ADIs 2.028; 2.036; 2.228; e 2.621, bem como no RE-RG 566.622, paradigma da repercussão geral, em que, naquela ocasião, a Corte assentou a inconstitucionalidade do inciso III do art. 55 da Lei 8.212/1991 e seus parágrafos, na redação da Lei 9.732/1998, tendo em vista a imposição de prestação do serviço assistencial, de educação ou de saúde de forma gratuita e em caráter exclusivo, ao fundamento de se referir a requisito atinente aos lindes da imunidade, sujeito a previsão em lei complementar” (STF, ADI 4480, Voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 31, 27/03/2020).

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário. (documento assinado digitalmente) Miriam Denise Xavier – Presidente (documento assinado digitalmente) Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, Miriam Denise Xavier (Presidente).

**Processo: 35366.002312/2002-63, Acórdão n. 2402-011.110, Relatora Ana Claudia Borges De Oliveira , Sessão de 07/03/2023.**

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2001 a 31/07/2002 ENTIDADE BENEFICENTE. IMUNIDADE. ART. 195, § 7º, DA CF. CONTRAPARTIDAS A SEREM OBSERVADAS. LEI COMPLEMENTAR. Extraí-se da ratio decidendi do RE 566.622 que cabe à lei complementar definir o modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas; enquanto a lei ordinária apenas pode regular aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo, razão pela qual apenas o inciso II do artigo 55 da Lei nº 8.212/91 tenha sido declarado constitucional. CEBAS. NATUREZA DECLARATÓRIA. EFEITOS EX TUNC. O certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos para a fruição da imunidade.

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário interposto. (documento assinado digitalmente) Francisco Ibiapino Luz - Presidente (documento assinado digitalmente) Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Gregório Rechmann Junior, José Marcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino e Wilderson Botto (suplente convocado).

Em acréscimo, no julgamento da ADI 4480, o STF declarou a inconstitucionalidade dos arts. 31 e 32, § 1º, da Lei nº 12.101/2009 (a qual revogou o art. 55 da Lei nº 8.212/1991), que indicavam que *apenas após a concessão do CEBAS haveria o direito à imunidade sobre as contribuições sociais*, consignando que a entidade será considerada imune a partir do momento que cumprir os requisitos estabelecidos na legislação complementar, e não a partir da obtenção do certificado, conforme a Súmula 612 do STJ:

**Súmula 612:** O certificado de entidade beneficente de assistência social (Cebas), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade.

Portanto, considerando que a Associação não descumpriu exigência para o gozo da imunidade constitucional, concluo que deve ser dado provimento ao recurso voluntário para cancelar o crédito constituído nos DEBCADs n. 51.009.280-2 (patronal) e 51.009.281-0 (terceiros).

Em relação às demais alegações da Recorrente, dado provimento para a anulação do ato Cancelatório, perde-se o objeto.

#### **Obrigação Acessória. CFL 30 e 35.**

Aponta a fiscalização que a Associação descumpriu obrigações acessórias por: a) *Deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social (CFL 30)* e b) *Deixar a empresa de prestar a Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da mesma, na forma por ele estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários a fiscalização (CFL 35).*

A Decisão de primeira instância considerou que as entidades, ainda que isentas, mantém a obrigação de cumprir as obrigações acessórias previstas na legislação tributária, nos seguintes termos:

#### **(fl. 3.509) DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.**

Alega a impugnante que não havendo tributação a ser aplicada, também não há o descumprimento de obrigações acessórias. Ocorre que, conforme já exposto, no período do presente lançamento, a entidade não fazia jus à isenção, tendo agido corretamente a fiscalização ao lançar as contribuições apuradas. Ademais, mesmo a entidade isenta continua obrigada a cumprir as obrigações acessórias previstas na legislação tributária.

Argumenta que o descumprimento de obrigações acessórias não se materializou, haja vista que o pagamento de abono; de seguro de vida e de bolsas de estudo está ao abrigo de normas específicas que vedam a tributação das contribuições previdenciárias. Ocorre que, conforme já demonstrado nesta decisão, tais verbas integram a base de cálculo das contribuições lançadas.

Cabe breve parágrafo para afastar a questão de que o descumprimento de tais obrigações acessórias, enquadradas na CFL 30 e 35, teriam o condão de afastar a imunidade. É que tais infrações não contrariam a norma trazida pelo inciso III do art. 14 do CTN - *manterem*

*escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.* E, por isso, não há que se falar na perda da imunidade.

Voltemos ao tema. Corroboro o entendimento de piso quanto à permanência da obrigatoriedade do cumprimento das obrigações acessórias em discussão. É que tanto a CFL 30 quanto a 35 tratam de obrigações da Associação, é dizer, deveres instrumentais independentes do dever de pagar tributo (contribuições sociais previdenciárias patronais e de terceiros).

Para Leandro Paulsen, conquanto sejam chamadas de acessórias, estas obrigações têm autonomia relativamente às obrigações principais. “Efetivamente, tratando-se de obrigações tributárias acessórias, não vale o adágio sempre invocado no âmbito do direito civil, de que o acessório segue o principal. Mesmo pessoas imunes ou isentas podem ser obrigadas ao cumprimento de deveres formais” (*Curso de Direito Tributário Completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2020, p. 310).

E por isso Paulo de Barros Carvalho orienta pela utilização do termo “deveres instrumentais”, pois instrumentalizam a obrigação de dar – o pagamento do tributo:

Nossa preferência recai, por isso, na expressão deveres instrumentais ou formais. Deveres, com o intuito de mostrar, de pronto, que não têm essência obrigacional, isto é, seu objeto carece de patrimonialidade. E instrumentais ou formais porque, tomados em conjunto, é o instrumento de que dispõe o Estado Administração para o acompanhamento e consecução dos seus desígnios tributários. Ele (Estado) pretende ver atos devidamente formalizados, para que possa saber da existência do liame obrigacional que brota com o acontecimento fático, previsto na hipótese da norma. Encarados como providências instrumentais ou como a imposição de formalidades, tais deveres representam o meio de o Poder Público controlar o fiel cumprimento da prestação tributária, finalidade essencial na plataforma da instituição do tributo. (*Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 375-376)

**No caso da CFL 30** (fl. 2.285), há infração art. 32, I, da Lei nº 8.212/1991, combinado com § 9º do inciso I do art. 225 do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, por ter a empresa **deixado de preparar folhas de pagamento com todos os segurados a seu serviço**, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social.

De acordo com o art. 32, I da Lei n. 8.212/1991, c/c art. 225, I, §9º, do RPS, a empresa é obrigada a elaborar folhas de pagamento dentro dos padrões estabelecidos pelo INSS. Ou seja, esta infração ocorre quando a empresa *deixa de relacionar coletivamente todos os segurados*, nos termos da legislação previdenciária acima transcrita.

A empresa deixou de incluir segurados a seu serviço nas folhas de pagamento apresentadas (fl. 2.910).

Já no caso da CFL 35 (fl. 2.886), deixar a empresa de prestar informações e esclarecimentos necessários à fiscalização, consta no Relatório Fiscal que:

(fl. 2.909-2.910) 10.1.2. Apesar de intimada, a entidade não apresentou os documentos solicitados no Termo de Intimação Fiscal — TIF nº 5 com o objetivo de verificar se foram atendidos os requisitos da Resolução CNAS nº 188/2005, alterada pela Resolução nº 49/2007, a seguir relacionados:

o documentos exigidos mensalmente de todos as entidades conveniadas, conforme constam nos Convênios Especiais para Assistência Social — 2008 e 2009, a saber:

Relatório descritivo contendo as atividades desenvolvidas pela entidade conveniada, o número de pessoas atendidas e o destino da importância repassada e os comprovantes dos pagamentos efetuados para a manutenção dos projetos;

O Discriminar os beneficiados (público alvo) destes convênios e comprovar que estão de acordo com a Política Nacional de Assistência Social, conforme pressuposto no art. 2º da Resolução CNAS nº 188/2005.

10.1.3. Cabe informar que foram apresentadas somente declarações das entidade conveniada, assinadas por assistentes sociais ou seus dirigentes, afirmando que os projetos estavam de acordo com a Política Nacional de Assistência Social.

10.1.4. Não foram apresentados os esclarecimentos solicitados através dos Termos de Intimação Fiscal — TIF nº 3 e nº 6, tendo a Entidade alegado sigilo constitucional e profissional:

o Informar a que se referem os valores indicados no QUADRO DEMONSTRATIVO DE GRATUIDADES como Projeto Educacional— Desconto Alunos (conta 4.1.08.11.009), no total de R\$ 135.844,26;

10.1.5. A Entidade sequer apresentou relação dos beneficiários , alegado sigilo constitucional e profissional: , tendo a Entidade alegado sigilo constitucional e profissional

Dado que consta no relatório fiscal a apuração de descumprimento quanto às obrigações e que, em defesa, a Contribuinte apenas defende que o acessório acompanha o principal, concluo que não assiste razão à Associação quanto a estes pontos.

### **Conclusão.**

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e, no mérito, dou provimento parcial para cancelar o crédito constituído em relação aos DEBCADS n. 51.009.280-2 e 51.009.281-0, mantendo-se a exigência quanto às obrigações acessórias (DEBCADS n. 51.009.278-0 e 51.009.279-9).

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Gomes Favacho**

Conselheiro

ACÓRDÃO 2201-011.848 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 19515.722899/2013-76

DOCUMENTO VALIDADO