



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11634.000190/2010-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-009.576 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2021
Recorrente CESA CENTRO DE ESTUDO SUP DE APUCARANA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. AJUDA DE CUSTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

A ajuda de custo não integra o salário-de-contribuição apenas quando restar comprovado que foi paga em parcela única e em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado.

RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA. ACÓRDÃO RECORRIDO. ADOÇÃO DAS RAZÕES DE DECIDIR.

Proposta no voto a confirmação e adoção da decisão recorrida e em não havendo novas razões de defesa perante a segunda instância é possibilitado ao Relator, a transcrição integral daquela decisão de primeira instância, a teor do § 3º do artigo 57 do RICARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Manifestou intenção de fazer declaração de voto a Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Júnior, Luís Henrique Dias Lima, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Fl. 2 do Acórdão n.º 2402-009.576 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11634.000190/2010-13

Relatório

A autoridade tributária lavrou o auto de infração DEBCAD nº 37.082.636-1, no valor principal de R\$ 13.892,48 acrescido de juros e multa, correspondente às contribuições sociais destinadas às outras entidades e fundos incidentes sobre ajuda de custo, do período de apuração de 1/2005 a 12/2008, na forma do relatório fiscal de fls. 61/99.

Ciência pessoal do lançamento em 15/3/2010, fls. 3.

O contribuinte formalizou impugnação ao lançamento em 14/4/2010, fls. 108/134.

Requer a nulidade do lançamento por estes fundamentos: i) a não apresentação de documentação que comprove a existência do ilícito, ii) a não tipificação adequada, iii) a ilegitimidade da autuação genérica, iv) o cerceamento da defesa por negativa de dilação de prazo, v) a existência do registro de filantrópica.

Já no mérito, defende que o art. 457, § 2º, da Consolidação das Leis Trabalhistas é taxativo em excluir, do salário, a ajuda de custo, por se tratar de verba repositória do gasto com combustível e pedágios do professor.

Menciona também o art. 28, § 9º, 'g', 'm' e 's', da Lei nº 8.212/91 para defender a não incidência da contribuição previdenciária na espécie.

Requer a realização de diligências.

Acórdão de impugnação (fls. 345/361)

A autoridade julgadora, com supedâneo no art. 243 do Decreto nº 3.048/99, que aprovou o Regulamento da Previdência Social, defendeu, preliminarmente, que não é requisito do auto de infração a lavratura dentro do estabelecimento da empresa.

Transcreve, para esta finalidade, a Súmula do 1º Conselho de Contribuintes nº 6 e a jurisprudência deste Conselho.

Depois, rejeita as nulidades arguidas pelo impugnante, com fundamento no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Sustenta a impossibilidade de prorrogação de prazo para se manifestar ou juntar documentos por ausência de previsão legal.

Enumera que o auto de infração continha as competências, as bases de cálculo, as rubricas a que se refere, a alíquota aplicada, o valor apurado, além do quê a fiscalização tomou por base os valores pagos aos segurados empregados em folhas de pagamento e nas GFIP apresentadas.

No mérito, esclarece que a fiscalização detectou a ocorrência de pagamentos sob o título de ajuda de custo, que não restou paga, em parcela única, em decorrência de transferência do empregado para localidade diversa da estipulada no contrato de trabalho, nos termos do art. 470 da Consolidação das Leis Trabalhistas.

Ademais, o ressarcimento das despesas com combustível e pedágios somente não integraria o salário-de-contribuição caso fossem devidamente comprovadas, ex. a apresentação do tíquete de pedágio ou de notas fiscais relativas à aquisição de combustível. Portanto, as verbas pagas a este título tem natureza remuneratória e devem ser tributadas pelas contribuições previdenciárias.

Rejeita o pedido de perícia e testemunhal, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, e a juntada posterior de provas.

Ciência postal da decisão em 6/7/2010, fls. 364.

Recurso voluntário formalizado em 5/8/2010.

Recurso voluntário (fls. 366/396)

O recorrente reitera as razões deduzidas na impugnação, e enfrenta trechos e decisões do acórdão condutor.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e cumpre os pressupostos de admissibilidade, pois dele tomo conhecimento.

O recorrente enfatiza que, *“ao contrário do que afirma a decisão, a coleta de dados também não fora realizada na instituição, ao contrário, os fiscais exigiram a documentação que lhes fora disponibilizada e que a retiveram por mais de 6 meses, o que por si só gera abuso”* e *“as cópias juntadas neste processo, por respeito à natureza e ao tempo escasso, não foram acolhidas”*.

Assim está redigido o acórdão condutor neste particular:

Em relação aos fatos, diz a autuada que a lavratura do AI se deu fora do estabelecimento fiscalizado. Sobre isso, cabe esclarecer que **o Auto de Infração**, tanto da obrigação tributária principal como da obrigação tributária acessória, **após a coleta dos dados ou a constatação da infração no sujeito passivo fiscalizado, são lavrados por processamento eletrônico na repartição fiscal a que está jurisdicionada a empresa**. E neste ponto, a defesa não apontou qual seria o dispositivo legal que vedaria esse procedimento. Isto porque não há mesmo nenhuma norma legal ou infralegal nesse sentido, mesmo porque, impondo-se o processamento por meio eletrônico, é de todo impertinente que se obrigue que esses atos sejam instaurados dentro da empresa. (grifei)

O fato de a documentação que serviu de base a este lançamento haver sido exigida pela autoridade tributária não modifica a conclusão da autoridade julgadora de que o local da

lavratura é onde está constatada a infração, no caso, a repartição que jurisdiciona o domicílio tributário do sujeito passivo.

A retenção da documentação por prazo superior a 6 (seis) meses não representa vício formal que macularia o procedimento de fiscalização. Quando muito poderia fundamentar, se comprovados o prejuízo do contribuinte e a tentativa malsucedida de reaver a documentação, responsabilidade funcional do Agente-Fiscal a ser comprovada em procedimento administrativo disciplinar próprio.

Aliás, o não acolhimento dos documentos juntados ao processo, que consistem em GFIPs (declaração e recibo) e guias de recolhimento com a prova da quitação, em nada altera o lançamento, pois os recolhimentos declarados e arrecadados foram considerados no cálculo do crédito tributário exigido, nos documentos RDA – Relatório de Documentos Apresentados e RADA – Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados.

O recorrente também critica a negativa de perícia e dilação de prazo, pois afronta “o ideal democrático, da justiça e paridade de armas”.

A impossibilidade de prorrogação do trintídio para formalização da impugnação e produção de provas está prevista nos arts. 15 e 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, autorizada a juntada posterior de documentos **apenas** quando comprovadas as exceções nas alíneas ‘a’ a ‘c’ do § 4º do art. 16 citado.

Com relação à negativa da perícia, o deferimento está dentro da discricionariedade da autoridade julgadora, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, no trecho “*quando entendê-las necessárias*”, com o dever de motivar a decisão denegatória para que o contribuinte exerça o direito à defesa.

Assim está redigido o acórdão recorrido neste ponto:

Com relação ao pedido de perícia formulado, cabe informar que a realização da mesma, antes de qualquer outra razão, tem por finalidade firmar o convencimento do julgador, em especial, quando há pontos duvidosos e que exijam conhecimento técnico especializado. **Significa dizer só se admite perícia se o fato depender de conhecimento especial, o que não se aplica ao presente processo.**

Como já foi anteriormente abordado, os documentos juntados ao processo pela impugnante em nada alteraram os valores lavrados. Desta forma, não resta dúvida que as contribuições são exigíveis, **sendo prescindível a prova pericial quando a documental acostada aos autos já foi suficiente para formar a convicção do julgador pela manutenção do crédito tributário. Ademais disto, a maioria dos quesitos tratam da constituição do lançamento, cujas respostas independem de conhecimentos especializados ou técnicos para o deslinde do litúgio.**

[...]

Destaco que o artigo acima frisa que a realização de perícias ou diligências será determinada pela autoridade julgadora “... quando entendê-las necessárias...”, ou seja, a produção da prova pericial só se justifica quando o julgador entender que seu convencimento necessita da referida prova, sendo que o eventual indeferimento de sua produção quando requerida pela impugnante não caracteriza cerceamento de defesa como reiteradamente vinham decidindo os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda e, hoje segue na mesma linha o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda. (grifei)

A autoridade julgadora rejeitou o pedido de perícia com o fundamento de que os quesitos formulados pelo impugnante independiam de conhecimentos especializados ou técnicos e de que a documentação apresentada aos autos já era bastante para firmar o convencimento quanto à manutenção da exigência.

Portanto, a negativa de perícia, obedecida à norma material e processual de direito administrativo, e de prorrogação de prazo, por ausência de previsão legal quando o contribuinte não justifica a excepcionalidade da juntada posterior de documentos, não são motivos hábeis a inquinar o lançamento.

A propósito, o indeferimento da prova pericial, como visto, não ocorreu de forma imotivada e arbitrária, devendo também o pedido de devolução dos autos à primeira instância ser negado.

Em todo o restante da peça recursal, o recorrente limita-se a reiterar os termos da impugnação apresentada.

Dessa forma, em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais¹, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – Ricarf, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, estando a conclusão alcançada pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento deste Relator, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor

Nulidades

A respeito das nulidades que podem afetar o processo—administrativo fiscal, assim dispõe o Decreto 70.235, de 06 de março de 1972:

Art. 59. São nulos:

1- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

Depreende-se do texto legal que as únicas situações que afetam o processo de lançamento tributário de forma absoluta são os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Irregularidades, incorreções ou omissões diferentes destas poderão ser sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo.

Portanto, todos os atos e termos constantes dos autos foram praticados por pessoas no pleno gozo de sua competência funcional. Portanto, nenhuma das nulidades aduzida pela impugnação macularia o processo administrativo de forma absoluta, posto que todas seriam passíveis de saneamento, nos termos do Decreto 70.235, de 1972.

¹ § 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

O Auto de Infração em exame foi lavrado por Auditor Fiscal em pleno exercício de suas funções, competente, pois para tal, e apresenta os requisitos indispensáveis para a sua validade, mencionados no artigo 10 do Decreto nº 70.235, contendo os elementos imprescindíveis para o pleno exercício do direito de contraditório e de ampla defesa pelo contribuinte.

Assim, não há que se cogitar na sua nulidade.

**Nulidade suscitada em relação à negativa do pedido de dilação de prazo-
Cerceamento de Defesa**

Alega a impugnação que a dilação de prazo solicitada foi negada pela Receita Federal do Brasil, e que isso veio cercear o seu direito de defesa.

Com esse argumento, não se cogita, nem de longe, em ofensa ao princípio do contraditório e da ampla defesa, ao contrário do que sustenta a impugnante, o pedido de prorrogação de prazo para se manifestar ou juntar novos documentos foi corretamente negado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Londrina/PR, em face da inexistência de possibilidades para tal atendimento.

O Decreto nº 70.235, de 1972, em seu art. 6º (redação originária), previa a possibilidade de a autoridade preparadora acrescentar de metade o prazo para impugnação da exigência fiscal, atendendo a circunstâncias especiais.

Esse dispositivo, todavia, foi revogado pela Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993. Com sua revogação, inexistente, hoje, qualquer previsão para prorrogação de prazo para impugnação ou para juntar novos documentos.

Por outro lado, o Relatório Fiscal foi incisivo na determinação do fato gerador. Veja o seguinte trecho (fl. 44)

Este relatório é parte integrante do Auto de Infração nº 37.082.634-5, lavrado contra a empresa acima identificada, com base nas contribuições devidas a OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS' (FNDE, INCRA, SESC e SEBRAE), incidentes sobre os valores pagos ou creditados, em folhas de pagamento, a segurados empregados a título de "AJUDA DE CUSTO".

Portanto o fato gerador das contribuições ficou esclarecido no Relatório Fiscal – fl. 44 a 48, constituindo o crédito ora apurado, referente à parcela devida aos terceiros (contribuição sobre valores pagos ou creditados aos segurados empregados a título de 'ajuda de custo').

Cabe, ainda, dizer que as contribuições devidas mensalmente (Levantamentos "AC-AJUDA DE CUSTO", "AC-AJUDA DE CUSTO" e "AC2-AJUDA DE CUSTO"), assim como as bases-de-cálculo mensais, as alíquotas aplicadas, os valores apurados por rubrica, o valor originário do débito, os juros e a multa aplicados sobre o original, além do valor total, se encontram devidamente discriminados no relatório anexo ao AI denominado DD — DISCRIMINATIVO DO DÉBITO (fl. 05 a 10).

Constam, ainda, anexos ao AI os relatórios RDA-RELATÓRIO DE DOCUMENTOS APRESENTADOS (fl. 11 a 13); RADA- RELATÓRIO DE APROPRIAÇÃO DE DOCUMENTOS APRESENTADOS (fl. 14 a 22), e FLD - FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO, que relaciona toda a fundamentação legal que alicerça o lançamento (fl. 23 a 25). Integra, também, RELATÓRIO DE VÍNCULOS (fl. 26).

Como se observa, o Auto de Infração e seus anexos e o Relatório Fiscal, trazem mais informações do que aquelas exigidas legalmente pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972; pelo art. 142 do CTN, bem como o art. 37, da Lei nº 8.212, de 1991, cabendo

ainda registrar que todos os Termos de Intimações Fiscais também foram entregues à autuada juntamente com cópia do presente AI e respectivos anexos.

Ora, se o contraditório e a ampla defesa buscam assegurar tratamento isonômico a ambas as partes, o que se mostra fundamental no processo administrativo, é a possibilidade de o administrado, após o lançamento do crédito, ter oportunidade de produzir todas as provas que julgar necessária, bem como apresentar defesa, ocorrendo esta bilateralidade, não há que se falar em violação aos princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório ou do devido processo legal.

Nulidade suscitada na lavratura do AI

Diz a defendente que a autuação relatou os fatos de forma genérica sem a devida comprovação, e que o discriminativo apresentado (fl.49 a 81) não se enquadra nos fatos descritos no débito.

Não assiste razão à impugnante.

Primeiramente, como visto anteriormente, a motivação e descrição dos fatos encontram-se de forma detalhada no Relatório Fiscal do AI (fl. 44 a 48), e não de forma genérica. A origem dos valores também — no Anexo I- Relação dos Segurados que receberam ajuda de custo - de fl. 49 e seguintes.

A fundamentação legal consta no relatório FLD — Fundamentos Legais do Débito (fl.23 a 25). E sobre o lançamento, repita-se, os Levantamentos, as competências, as bases de cálculo, as rubricas a que se refere, a alíquota aplicada, o valor apurado, tudo isso se encontra registrado no relatório DD — Discriminativo do Débito, de fl. 05 a 10. Além disso, para a apuração dos valores devidos aos Terceiros foram tomados por base os valores pagos a título de ajuda de custo constantes em folhas de pagamentos apresentadas na ação fiscal.

Quanto ao discriminativo intitulado Anexo I- Relação dos Segurados que receberam ajuda de custo, fl. 49 a 81, ao contrário do que afirma a defesa, ele complementa o fato gerador do débito, nominando todos os segurados empregados que receberam o benefício nas respectivas competências e os valores pagos a título de ajuda de custo.

Portanto, o Fisco apresentou a prova da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (valores devidos à Previdência Social sobre parcela remuneratória pagas aos empregados a título de ajuda de custo) na estrita previsão legal (artigo 28 inciso I, da Lei nº8.212, de 1991), caberia nesse caso a impugnante provar a falta dos pressupostos dessa ocorrência ou a existência de fatores excludentes.

E na imensa quantidade de documentos apresentados por ocasião da defesa, nenhum elemento foi capaz de desconstituir o lançamento, via de consequência, prospera a exigibilidade fiscal.

Em relação à condição de entidade beneficente de assistência social, cabe a seguinte consideração.

A Constituição Federal, em seu artigo 195, parágrafo 7º, prevê que as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei estão isentas de contribuição para a Seguridade Social:

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

(...)

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

Trata-se de norma de eficácia contida, eis que dependente de integração normativa para a fixação dos pressupostos a serem observados para o exercício do direito, cabendo à lei ordinária prescrever os requisitos e as condições para que a Entidade Beneficente de Assistência Social - EBAS possa, de fato, gozar da isenção.

A Lei nº 8.212, de 1991, sensível ao comando constitucional, estipulou em seu artigo 55 os requisitos necessários para a obtenção da isenção de contribuições previdenciárias, possibilitando que a norma constitucional produzisse seus efeitos.

Segundo o artigo 144 do Código Tributário Nacional - CTN, o lançamento deve se reportar à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, regendo-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente tenha sido modificada ou revogada.

Assim, o mencionado artigo 55 da Lei 8.212, de 1991, que estava em vigor ao tempo da ocorrência dos fatos geradores em questão, é aplicável ao caso concreto, embora tenha sido revogado pela Lei 12.101, de 27/11/2009. Tal artigo assim determinava, ressaltando-se que onde se lê INSS leia-se Secretaria da Receita Federal do Brasil, em razão da Lei nº 11.457/2007:

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:

1- seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (redação dada pela MP 2187-13, de 2001)

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Inciso alterado pelo Art. 1º da Lei nº 9.732, de 1998 — vide ADIN 20285).

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)

§ 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. (gr(éi))

Está evidenciado, portanto, que o não cumprimento de um só requisito do art. 55, da Lei nº 8.212, de 1991, é fator impeditivo para que a entidade usufrua o benefício da isenção, visto que é preciso atender a todas as exigências de forma cumulativa.

Também está claro, pela leitura do inciso II, que ela deve ser portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho

Nacional de Assistência Social. Ou seja, ela deve estar de posse do Certificado, sim, e apresentá-lo à auditoria fiscal da Receita Federal do Brasil.

Além disto, exsurge do parágrafo 1º do art. 55 acima transcrito que o preenchimento desses requisitos apenas qualificava o contribuinte a solicitar a isenção junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil. Para ser efetivamente usufruída, seria necessário que a entidade a tivesse requerido à Secretaria da Receita Federal do Brasil, que teria 30 (trinta) dias para despachar o pedido, o qual teria efeitos somente a partir da protocolização, nos moldes do Decreto nº 3.048/99, transcrito a seguir:

Art. 208. A pessoa jurídica de direito privado deve requerer o reconhecimento da isenção ao Instituto Nacional do Seguro Social, em formulário próprio, juntando os seguintes documentos:

(...)

§ 2º Deferido o pedido, o Instituto Nacional do Seguro Social expedirá Ato Declaratório e comunicará à pessoa jurídica requerente a decisão sobre o pedido de reconhecimento do direito à isenção, que gerará efeito a partir da data do seu protocolo. (grifo nosso)

Estavam dispensados dessa providência apenas as entidades com direitos adquiridos, isto é, aquelas que em 01/09/1977 atendessem aos requisitos do Decreto-Lei nº 1.572, de 1977.

Todavia, não há que se falar, no presente, em direito adquirido, porquanto exsurge claro dos autos que a impugnante nem ao menos possui o certificado concedido pelo CNAS, pois o seu pedido de concessão de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social — CEBAS, processo nº 71010.000161/2008-98, formalizado em 17/01/2008, encontrava-se em fase de análise pelo CNAS, conforme Certidão expedida em 08 de julho de 2009.

Além disso, não consta nos autos qualquer comprovação de que tenha sido deferido em favor da impugnante, junto à Previdência Social, algum pedido de isenção de contribuições previdenciárias vigente no período envolvido no crédito objeto da impugnação. Não há nem ao menos prova de que ela tivesse protocolizado pedido nesse sentido.

Em consulta ao sistema informatizado PLENUS/AGUIA/ARRECADACÃO/CONFILAN, não se constatou que o sujeito passivo possuísse qualquer pedido de isenção protocolizado junto ao INSS (atualmente Secretaria da Receita Federal do Brasil). Também não consta que o INSS ou a Receita Federal do Brasil tenha emitido qualquer Ato Declaratório de Isenção de Contribuições Previdenciárias em favor da impugnante, de modo que a mesma nunca esteve no gozo de tal isenção.

Se a autuada não tinha pedido de isenção deferida, o seu auto-enquadramento no FPAS 639 foi incorreto, não havendo que se cogitar de sua suposta condição de isenta de contribuições previdenciárias no período do lançamento fiscal ora em exame.

Mérito

Trata o presente processo, de Auto de Infração da Obrigação Principal referente às contribuições destinadas às entidades e fundos denominadas terceiros (FNDE - Salário-Educação, INCRA, SESC e SEBRAE), incidentes sobre valores pagos a segurados empregados a título de “ajuda de custo”, constantes de folhas de pagamento apresentadas pela Impugnante, contribuições estas não declaradas em GFIP e que não se enquadram na hipótese prevista na alínea “g”, do § 9º do art. 28 da Lei 8.212, de 1991,

e do inciso VII do § 9º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999.

A empresa insurge-se contra a incidência de contribuição previdenciária sobre remunerações pagas a título de “ajuda de custo” a segurados empregados, **alegando que se trata de reembolso de despesas com combustível e pedágio dos professores residentes fora da sede da instituição (em outras localidades), diz que se trata de verba indenizatória e não de verba de natureza remuneratória ou ganho habitual, devendo assim ser declarada a insubsistência do lançamento.** No entanto, não assiste razão à defendente pelas seguintes razões.

Inicialmente, deve-se ressaltar a legislação que rege a matéria:

As contribuições para a Seguridade Social têm sua base impositiva definida na Constituição da República de 1988, prevendo esta, para a empresa, a contribuição incidente sobre folha de salários e demais rendimentos do trabalho, e também a contribuição do trabalhador, nos seguintes termos:

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

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (grifei)

Como se vê, a Constituição Federal atribuiu à lei ordinária a tarefa de instituir as contribuições previdenciárias, determinar o campo de incidência, estipulando, no entanto, a natureza das verbas que devem integrar a base de cálculo de tais contribuições.

O artigo 28 da Lei nº 8.212, de 1991, ao conceituar o Salário de Contribuição, sobre o qual incidirá a alíquota para o cálculo da contribuição do empregado para a Previdência Social, delimitou o salário de contribuição do segurado empregado, em atendimento ao comando constitucional, assim como o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999, em seu artigo 14:

Lei 8.212, de 1991:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida 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 as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (grifei)

(...)

9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

(...)

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art.470 da CLT(Redação alterada pela MP nº1.596-14, de 10/11/97, convertida na Lei nº9.528, de 10/12/97).(grifei)

RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999:

Art.214. Entende-se por salário-de-contribuição:

*I- para o empregado e o trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, **assim entendida 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 as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer **pelos serviços efetivamente prestados**, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;*

(...)

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, **exclusivamente:***

(...)

***VI** - a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da Consolidação das Leis do Trabalho;*

(...)

*§ 10 As parcelas referidas no parágrafo anterior, **quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente**, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis. (grifei)*

Por outro lado, vale lembrar que a Constituição Federal determina que, em matéria tributária, as normas de isenção ou redutoras da base de cálculo devem ser veiculadas, necessariamente, por Lei específica. Dispõe o art. 150, § 6º, da CF:

Art.150.Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§6ºQualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº3, de 1993)

Logo, considerando o comando constitucional, não há dúvida de que é taxativo o rol de verbas não integrantes da base de cálculo, previstas no parágrafo 9º, do art. 28, da Lei 8.212, de 1991, não cabendo ao intérprete incluir verbas que nele não estejam expressamente prescritas.

Assim, ressalvada a hipótese de lei que atenda ao art. 150, § 6º, da Constituição Federal, conclui-se que, à exceção das imunidades e das verbas expressamente excluídas pelo parágrafo 9º, do art. 28, da Lei 8.212, de 1991, toda e qualquer verba paga com a finalidade de retribuir o trabalho constitui base de cálculo de contribuição previdenciária.

Como se pode inferir dos dispositivos legais acima transcritos, o conceito de salário de contribuição não se restringe apenas ao salário base do trabalhador, tem como núcleo a remuneração de forma mais ampliada, alcançando outras importâncias pagas pelo empregador, sem importar a forma de retribuição ou o título. São vantagens econômicas acrescidas ao patrimônio do trabalhador decorrentes da relação laboral.

Além disso, **ao se afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre ajuda de custo, sem que estas parcelas sejam recebidas de acordo com o art. 470 da CLT, ou seja, decorrentes exclusivamente da mudança de local de trabalho, seria admitir uma forma excepcional e não prevista em lei de isentar o contribuinte da exação**, o que é repellido pelo nosso ordenamento jurídico tributário, na medida em que tal matéria está adstrita ao campo da reserva legal, sendo que só a Lei, esta entendida em seu sentido estrito, pode sobre ela dispor (art. 150, § 6º da CF, e art. 176 do CTN).

Trazendo o assunto para os autos, pode-se extrair do Relatório Fiscal a seguinte situação fática: **a fiscalização ao proceder a análise das folhas de pagamento emitidas pela empresa para o período de 03/2005 a 12/2008 detectou a ocorrência de pagamentos sob o título de ajuda de custo a diversos empregados, e que tal verba não foi paga, em parcela única, em decorrência de transferência do empregado para localidade diferente da estipulada no contrato de trabalho, nos termos do artigo 470 da CLT.**

Sendo assim, constituiu o presente crédito tributário, porque como se sabe, **o § 9º, alínea “g” do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, transcrito abaixo, prevê a não incidência de contribuição previdenciária sobre ajuda de custo, exclusivamente, quando há alteração do contrato de trabalho:**

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº9.528, de 10.12.97).

(...)

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº9.528, de 10/12/97)

A vinculação desse dispositivo legal com a CLT é evidente, pois nos termos do art. 470, que trata das ALTERAÇÕES DO CONTRATO DE TRABALHO (capítulo III, do Título IV), assegura ao trabalhador que as alterações do contrato de trabalho promovidas pelo empregador não lhe causarão prejuízo: “... as despesas resultantes de transferência correrão por conta do empregador”.

As IN INSS/DC nº100, de 18/12/2003, artigo 78, inciso VII, e IN MPS/SRP nº3, de 14/07/2005, artigo 72, inciso VIII, que vigoraram no período lançado, mantiveram o mesmo entendimento - só não faz parte do salário-de-contribuição a ajuda de custo real, ou seja, aquele numerário único entregue ao empregado deslocado do local habitual de trabalho.

Sobre a verba questionada, alega a autuada:

Desta feita não se pode incidir recolhimento de imposto para a Previdência Social em verbas que não tem natureza salarial e sim ressarcitória, haja vista

que, o professor contratado pela instituição com recebimento da ajuda de custo está repondo o seu gasto com combustível e pedágio, ou seja, apenas reembolsam despesas...

...O anexo I do presente Auto de Infração apresenta a relação de segurados que receberam ajuda de custo restando evidenciado que tal verba é de caráter ressarcitório devido ao uso de veículo próprio do professor que mora em outra localidade e se dirige até a sede da instituição para ministrar as suas aulas, eis que, no mês de janeiro, mês em que as aulas estão suspensas não há pagamento de ajuda de custo..

Em relação a essa pretensão, cabe dizer que o ressarcimento de tais despesas só não integraria o salário-de-contribuição do empregado, caso fossem devidamente comprovadas, por exemplo: com a apresentação de ticket de pagamento de pedágio ou de notas fiscais relativas a aquisição de combustível. Nesse sentido, nada foi demonstrado.

E, em relação ao processo de Reclamatória Trabalhista (RT nº01248-2009-089-09-00), seção judiciária em Apucarana/PR, proposta pela funcionária Valéria Regina Bovolenta Borrego contra a empresa, nenhum documento foi trazido aos autos.

Portanto, as verbas pagas a título de ajuda de custo aos empregados da autuada, no período de 03/2005 a 12/2008, inclusive no mês de janeiro, nada mais são do que um “plus” salarial oferecido aos mesmos e integram o salário de contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis, nos termos do parágrafo 10, do artigo 214, do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999:

Art. 214.

(...)

§10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

Assim, a fiscalização, ao efetuar o lançamento de contribuições sobre as verbas pagas a segurados empregados, em folhas de pagamentos, sem os devidos recolhimentos em GPS, agiu de acordo com o princípio da legalidade estrita, observou o artigo 28, inciso I, da Lei n.º 8.212, de 1991, e cumpriu o que determina o artigo 37, “caput” do referido dispositivo legal, não havendo que se falar em sua improcedência.

Em relação à **multa aplicada** observo, por oportuno neste ponto, que, pela Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008, convertida na Lei 11.941, de 2009, que introduziu os art.32-A e 35-A na Lei nº 8.212, de 1991, foi modificado o cálculo da multa aplicada por falta de entrega de GFIP ou entrega de GFIP com erro e da multa por falta de recolhimento da contribuição no prazo devido, podendo em tese acarretar revisão do lançamento com vistas à cobrança da multa mais benigna, por força da regra da retroatividade da lei que comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática, consoante previsão do art.106, II, ‘c’ do CTN.

Por isto, tratando-se de crédito objeto de lançamento fiscal, ou se aplica o art. 35, da Lei 8.212, de 1991, ou o art. 44 da Lei 9.430 por disposição do novel art. 35-A da Lei 8.212, devendo prevalecer a penalidade que for mais benigna para o sujeito passivo.

De toda forma, considerando que os percentuais da multa tanto do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, quanto do art. 44 da Lei 9.430, de 1997, sofrem variação de acordo com o

prazo do pagamento do crédito, tem-se que a comparação entre uma e outra modalidade só poderá ser feita por ocasião desse pagamento.

Isto remete a análise da eventual aplicação da retroatividade benigna da penalidade à autoridade perante a qual a quitação do crédito vier a ser efetivada. Desta forma, tal cálculo deverá ser efetuado pelo setor próprio da DRF da circunscrição da impugnante ou da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, no momento da quitação do débito, emitindo-se o adequado ato decorrente da revisão de ofício.

Relativamente à exigência de **juros de mora** calculados com base na taxa SELIC - o 1º, o 2º e o 3º Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda já aprovaram Súmulas, fechando a questão quanto à exigibilidade da taxa SELIC como base para a exigência de juros de mora:

Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Súmula 2º CC nº 3: É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia — Selic para títulos federais.

Súmula 3º CC nº 4 - A partir de 1º de abril de 1995 é legítima a aplicação/utilização da taxa Selic no cálculo dos juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Isso porque, com a extinção da correção monetária a partir de janeiro de 1995, ao valor originário dos tributos recolhidos em atraso, inclusive a contribuição previdenciária, passou a ser acrescidos juros de mora na forma do artigo 84, inciso I, parágrafo 4º, da Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Esta disposição foi posteriormente modificada, recebendo a redação dada pela Lei n.º 9.528, de 1997.

É o que dispõe o art. 34 da Lei n.º 8.212, de 1991:

Art. 34 - As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1.995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável.

Vê-se, portanto, que sobre o crédito tributário deve ser computada a taxa Selic, conforme disposição acima mencionada.

Desse modo, cai por terra o argumento da defesa.

Com relação ao pedido de **perícia** formulado, cabe informar que a realização da mesma, antes de qualquer outra razão, tem por finalidade firmar o convencimento do julgador, em especial, quando há pontos duvidosos e que exijam conhecimento técnico especializado. Significa dizer só se admite perícia se o fato depender de conhecimento especial, o que não se aplica ao presente processo.

Como já foi anteriormente abordado, os documentos juntados ao processo pela impugnante em nada alteraram os valores lavrados. Desta forma, não resta dúvida que as contribuições são exigíveis, sendo prescindível a prova pericial quando a documental acostada aos autos já foi suficiente para formar a convicção do julgador pela manutenção do crédito tributário. Ademais disto, a maioria dos quesitos tratam da

constituição do lançamento, cujas respostas independem de conhecimentos especializados ou técnicos para o deslinde do litígio.

O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, no artigo 18 estabelece que:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)"

Destaco que o artigo acima frisa que a realização de perícias ou diligências será determinada pela autoridade julgadora "... quando entendê-las necessária...", ou seja, a produção da prova pericial só se justifica quando o julgador entender que seu convencimento necessita da referida prova, sendo que o eventual indeferimento de sua produção quando requerida pela impugnante não caracteriza cerceamento de defesa como reiteradamente vinham decidindo os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda e, hoje segue na mesma linha o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda.

Quanto ao pedido de **oitiva de testemunhas**, cabe dizer que a oralidade é restrita e os fatos tributários necessitam de utilização de documentos. Aliás, a prova documental é a principal e a mais importante dos meios de Prova admitidos em direito para o processo administrativo tributário.

Por tais motivos, rejeito o pedido de produção da prova pericial e testemunhal por entende-las dispensáveis para formar meu convencimento no presente caso.

Por fim, a autuada ainda protesta pelo **aproveitamento das provas** por elas produzidas nos diversos AI lavrados na mesma ação fiscal.

Repita-se, não há qualquer dúvida ou obscuridade a respeito dos fatos ensejadores do lançamento. Estão presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à solução da lide.

Deste modo, descabido o requerimento de traslado de documentos que a própria impugnante poderia ter juntado à peça de defesa, uma vez que se tratava de prova por ela mesma produzida. Mister a colocação do disposto no Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III- os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997).

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997).

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997).

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.
(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.
(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997).*

Assim sendo, indefere-se o pedido de traslado de documentos apresentados em outros processos pela impugnante.

A este voto acrescento o seguinte.

O contribuinte protocolizou, em 17/1/2008, o pedido de concessão do Cebas, processo nº 71010.000161/2008-98.

Consulta ao sítio do Cebas², evidencia que houve indeferimento do pedido de concessão do Cebas pelo CNAS na Portaria nº 695, publicada em 25/3/2011, no DOU, Seção 1, nº 58, pg. 17.

PORTARIA Nº - 695, DE 24 DE MARÇO DE 2011

O SECRETÁRIO DE EDUCAÇÃO SUPERIOR DO MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO, no uso de suas atribuições, considerando os fundamentos constantes do Parecer Técnico nº 10/2011/GAB/SESu/MEC, exarado nos autos do Processo nº 71010.000161/2008-98, resolve:

Art. 1º Indeferir o pedido de renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social do CENTRO DE ESTUDO SUPERIOR DE APUCARANA, inscrito no CNPJ nº 03.347.235/0001-42, com sede em Apucarana - PR, em função do descumprimento do inciso V do art. 3º do Decreto 2.536, de 6 de abril de 1998, o art. 10, caput e parágrafo primeiro da Lei 11.096, de 13 de janeiro de 2005;

Art. 2º - Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

LUIZ CLÁUDIO COSTA

² <http://siscebas2.mec.gov.br/visao-publica>

	CNPJ	Mantenedora	Município	UF	CEBAS Educação	Portaria
	03.347.235/0001-42	CESA - CENTRO DE ESTUDO SUPERIOR DE APUCARANA	APUCARANA	PR	Em atualização	Número: 695 Publicação: 25/03/2011

Instituições de Educação ⓘ (1)

Código	Nome	Nível/Segmento
1856	FACULDADE DO NORTE NOVO DE APUCARANA	Educação Superior

Processos da Mantenedora (Concessão/Renovação) (2)

Número	Data de Protocolo	Fase	Portaria
23123002726201157	06/06/2011	Concluído	-----
71010000161200898	17/01/2008	Concluído	Número: 695 Publicação: 25/03/2011 Resultado: INDEFERIDO

Portanto, ante ao indeferimento do Cebas, não subsistiria o eventual cancelamento parcial do auto de infração desde 17/1/2008, data de protocolização do pedido, nos termos da Portaria da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional antes mencionada.

CONCLUSÃO

Voto em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem

Declaração de Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira.

A Constituição Federal (CF) traz, em seu bojo, as imunidades tributárias como forma de limitação constitucional ao poder de tributar, tendo como vetor axiológico os princípios fundamentais (art. 5º), o pacto federativo (art. 60, § 4º, I) e o fomento da solidariedade.

As limitações constitucionais ao poder de tributar estão protegidas contra mudanças que lhe diminuam o alcance ou amplitude, por configurarem verdadeiras garantias individuais do contribuinte.

Nos termos do art. 195, § 7º, da CF³, as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei são *isentas* de contribuição para a seguridade social.

Em que pese o termo *isentas*, trata-se de verdadeira imunidade.

LUCIANO AMARO (2020, p. 173) explica que “Por se tratar de norma constitucional que afasta a possibilidade de tal tributação, delimitando a competência tributária, o uso da palavras ‘isentas’ é impróprio. Não se trata de benefício fiscal, mas de verdadeira imunidade, conforme já reconheceu o STF na ADI 2.028”.⁴

Há mais de vinte anos esse é o entendimento perfilhado pelo Supremo Tribunal Federal. Confira-se:

MANDADO DE SEGURANÇA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - QUOTA PATRONAL - ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS - IMUNIDADE (CF, ART. 195, § 7º) (...). **A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social -, contemplou as entidades beneficentes de assistência social, com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei.** A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965. - **Tratando-se de imunidade - que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional -, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em Referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo.**

(RMS 22192, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Primeira Turma, julgado em 28/11/1995, DJ 19/12/1996) (grifei)

Não obstante, trata-se de dispositivo de eficácia limitada, que depende de regulamentação por meio de normas infraconstitucionais.

³ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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

⁴ No mesmo sentido:

Ao comentar a disposição do § 7º do art. 195, RICARDO ALEXANDRE (2019, p. 210) enfatiza que “apesar de o dispositivo prever que os requisitos para que as entidades mencionadas gozem do benefício serão estipulados em lei, o caso é de imunidade (e não de isenção), pois é a própria Constituição Federal de 1988 (e não a lei) que prevê a impossibilidade de cobrança do tributo”.

A controvérsia cinge-se em saber em qual lei estão os requisitos a serem preenchidos pela entidade beneficente para fazer jus à imunidade, uma vez que o art. 146, inciso II, da Constituição Federal⁵ dispõe que cabe somente à **lei complementar** regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

A questão foi decidida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das **Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) 2028, 2036, 2228 e 2621⁶** e do **Recurso Extraordinário (RE) 566.622, com repercussão geral reconhecida**.

No julgamento realizado em 23/02/2017, o STF, por maioria e nos termos do voto do Relator Ministro Marco Aurélio, deu provimento ao RE nº 566.622 e declarou a inconstitucionalidade de todo o artigo 55 da Lei nº 8.212/91, concluindo que os requisitos a serem cumpridos pela entidade beneficente são aqueles dispostos no art. 14 do CTN.

Nesses termos consignou o Ministro Marco Aurélio:

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.

Chego à solução do caso concreto ante a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, e a moldura fática delineada no acórdão recorrido.

(...)

Assim, sendo estreme de dúvidas – porquanto consignado na instância soberana no exame dos elementos probatórios do processo – que a recorrente preenche os requisitos veiculados no Código Tributário, dou provimento ao recurso para, declarando a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, restabelecer o entendimento constante da sentença e assegurar o direito à imunidade de que trata o artigo 195, § 7º, da Carta Federal e, conseqüentemente, desconstituir o crédito tributário inscrito na Certidão de Dívida Ativa nº 32.725.284-7, com a extinção da respectiva execução fiscal. Ficam invertidos os ônus de sucumbência.

Posteriormente, em 19/12/2019, o STF acolheu parcialmente os embargos de declaração opostos **para assentar a constitucionalidade tão somente do inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/91**, nos seguintes termos (Acórdão publicado em 11/05/2020, Redatora para o Acórdão Ministra Rosa Weber):

a) É exigível lei complementar para a definição do 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 (Tema nº 32);

⁵ Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...) II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

⁶ O motivo para a existência conjunta dessas ADIs é porque, quando foram ajuizadas as ações 2028, 2036, 2228 e 2621 e o RE 566.622, o tema era regido pelo artigo 55 da Lei 8.212/91. Antes do seu julgamento, porém, essa norma foi revogada pela Lei 12.101/09, que trouxe novas regras para o CEBAS e foi questionada na sequência pela ADI 4480, entre outras ações. Assim, apesar de materialmente versarem sobre o mesmo tema, formalmente as leis discutidas nesses casos são diferentes.

b) Lei ordinária pode regular aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo;

c) 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.

Por fim, em março de 2020, o STF concluiu o julgamento da ADI 4480, que versa sobre as regras previstas na Lei 12.101/09 como condições de certificação para entidades de educação e de assistência social e declarou a inconstitucionalidade dos arts. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; 14, §§ 1º e 2º; 18, *caput*; 31 e 32, §1º, da Lei nº 12.101/09, afastando as exigências de concessão de bolsas de estudo por entidades de educação e de atendimento integralmente gratuito pelas instituições de assistência social como condição para obtenção do CEBAS e, por consequência, para usufruir da imunidade sobre contribuições sociais.

Deste julgamento, destaca-se trecho do voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes:

“Igualmente, entendo que o *caput* do art. 18, que condiciona a certificação à entidade de assistência social que presta serviços ou realiza ações socioassistenciais de forma gratuita, também 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. **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). (grifei)

O requisito estabelecido **pelo inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/91⁷, por sua vez declarado constitucional, é que a entidade seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social,** conforme Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996); que, posteriormente passou a ser o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos.

A decisão administrativa que reconhece o preenchimento dos requisitos legais para gozo da imunidade possui natureza declaratória e, por isso, produz efeitos retroativos (*ex tunc*), ficando a incidência do tributo vedada desde o momento em que efetivamente cumpridos os requisitos, e não somente após a decisão que reconhecer (declarar) esse cumprimento.

Esses são os termos do Enunciado 612 da Súmula do STJ:

⁷ 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:

(...)

II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996).

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

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.

Ainda nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS NECESSÁRIOS PARA CONCESSÃO DO BENEFÍCIO. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. CEBAS. ATO DECLARATÓRIO. EFICÁCIA EX TUNC. SÚMULA 612/STJ. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO.

(...) 2. O acórdão recorrido em consonância com a jurisprudência consolidada desta Corte, consoante se extrai do teor da Súmula 612 do STJ, segundo a qual 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.

3. Agravo Interno da FAZENDA NACIONAL desprovido.

(AgInt nos EDcl no REsp 1730239/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/04/2020, DJe 23/04/2020)

Consigna-se que, após o indeferimento, a recorrente fez outro pedido de concessão do **CEBAS que, até o momento, aguarda apreciação.**

	CNPJ	Mantenedora	Município	UF	CEBAS Educação	Portaria
	03.347.235/0001-42	CESA - CENTRO DE ESTUDO SUPERIOR DE APUCARANA	APUCARANA	PR	Em atualização	Número: 695 Publicação: 25/03/2011

Instituições de Educação ⓘ (1)

Código	Nome	Nível/Segmento
1856	FACULDADE DO NORTE NOVO DE APUCARANA	Educação Superior

Processos da Mantenedora (Concessão/Renovação) (2)

Número	Data de Protocolo	Fase	Portaria
23123002726201157	06/06/2011	Concluído	-----
71010000161200898	17/01/2008	Concluído	Número: 695 Publicação: 25/03/2011 Resultado: INDEFERIDO

A ineficácia da administração pública - que até o momento não analisou o pedido de CEBAS feito há exatos 10 anos - não deve servir de supedâneo para prejudicar o contribuinte. Nesse sentido, colaciono trecho do voto proferido pela Ministra Cármen Lúcia no julgamento do Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 28.172/DF do Supremo Tribunal Federal:

8. Essa conclusão denota a inviabilidade do pleito de atribuição de efeito suspensivo ao recurso administrativo na espécie vertente, sendo certo que, mesmo se afastado o óbice

legal mencionado, a existência de dúvida razoável sobre o atendimento aos requisitos exigidos à obtenção do certificado de entidade filantrópica impediria o atendimento da pretensão do Recorrente na via estreita da ação de mandado de segurança, como realçado no parecer da Procuradoria-Geral da República.

9. Mas esse entendimento não autoriza o Poder Público ignorar o dever de garantir razoável duração ao processo administrativo, previsto no inc. LXXVIII do art. 5º da Constituição da República, nem se eximir do cumprimento dos prazos fixados na legislação, como o previsto no art. 49 da Lei n. 9.784/1999 (“*Concluída a instrução de processo administrativo, a Administração tem o prazo de até trinta dias para decidir, salvo prorrogação por igual período expressamente motivada*”), aplicável subsidiariamente por ausência de dispositivo similar no conjunto normativo referente ao procedimento de concessão do certificado de filantropia.

É certo que “[a] mera invocação do direito de petição, por si só, não basta para assegurar, à parte interessada, o acolhimento da pretensão que deduziu em sede processual” (Agravio Regimental nos Embargos de Declaração no Agravio Regimental no Recurso Extraordinário n. 406.432/PI, Relator o Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, DJe 27.4.2007), devendo a autoridade competente, portanto, examinar o atendimento às exigências, aos pressupostos e aos requisitos formais fixados pela legislação, sendo-lhe vedado apenas o condicionamento do seu exercício ao pagamento de taxas.

Não pode, entretanto, o administrado esperar indefinidamente pela manifestação do Poder Público, revelando-se ilegítima a inércia pela qual deixa de concluir juízo sobre recurso administrativo interposto há mais de sete anos. (grifo nosso)

Pois bem.

No julgamento da ADI 4480, o STF declarou a inconstitucionalidade dos arts. 31 e 32, § 1º, da Lei nº 12.101/2009⁸ (que revogou o art. 55 da Lei nº 8.212/91), 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, nos termos já sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça na Súmula 612.

A jurisprudência do CARF adota o mesmo entendimento:

(...) ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. ART. 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI DE CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL. AFASTAMENTO DOS ARTS. 22 E 23 DA LEI 8.212. OBRIGATORIEDADE DE CERTIFICAÇÃO. CEAS/CEBAS. NATUREZA DECLARATÓRIA DO ATO. EFEITOS RETROATIVOS À DATA EM QUE A ENTIDADE CUMPRE OS PRESSUPOSTOS LEGAIS.

O art. 195, § 7º, da Constituição Federal, ao dispor sobre a imunidade das entidades beneficentes de assistência social, prescreve que os requisitos a serem atendidos por essas entidades devem ser regulados de forma infraconstitucional, exigindo integração

⁸ Art. 31. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo.

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

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

legislativa por veicular norma de eficácia limitada e de aplicabilidade condicionada. O STF, neste quadrante, estabeleceu que compete a lei complementar definir o modo beneficente de atuação das entidades, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas, lado outro, compete a lei ordinária disciplinar os aspectos procedimentais, consistentes na certificação, fiscalização e no controle administrativo das entidades. Tema 32 de Repercussão Geral do STF. Entidade possuidora de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEAS/CEBAS) que tem reconhecido o atendimento dos requisitos legais, pelo órgão próprio da área da Assistência Social, faz jus à imunidade das contribuições destinadas à seguridade social, afastando-se da exação dos arts. 22 e 23 da Lei 8.212 em razão da limitação ao poder de tributar. A concessão do certificado de entidade beneficente de assistência social possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos pela legislação para a fruição da imunidade (efeito ex tunc), enquanto isso o requerimento de renovação do certificado, uma vez deferido, deve retroagir à data limite de validade da certificação anterior, dada a natureza declaratória do ato.

(Acórdão nº 2202-007.029, Relator Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Publicado 26/08/2020).

Não pode ser exigido o cumprimento de contrapartidas previstas na Lei nº 12.101/2009 para a obtenção da Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), o que permite a fruição do direito à imunidade às contribuições para a Seguridade Social mediante o cumprimento dos requisitos estabelecidos no art. 14 do CTN, que assim dispõe:

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

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; ([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.

Conforme bem exposto pela Conselheira Tatiana Midori Migiyama, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, em julgamento realizado em 11/11/2020, o STF consolidou o entendimento de que as contrapartidas para a emissão do CEBAS devem se dar por meio de lei complementar, e não por lei ordinária (Leis nº 8.212/91 e 12.101/09).

Considerando que as Leis Ordinárias não trazem somente normas procedimentais para a emissão do Certificado, excedendo ao estabelecer o modo beneficente de atuação das entidades de assistência social, é de se considerar que as entidades beneficentes de assistência social, para fins de fruição da imunidade das contribuições de seguridade social, devem observar somente as contrapartidas previstas no art. 14 do CTN, em sua interpretação literal⁹.

Confira-se a ementa do julgado:

⁹ Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

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

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2001

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

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

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

(Acórdão nº 9303-010.974, Relatora Conselheira Tatiana Midori Migiyama, 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, Sessão de 11/11/2020, Publicado em 18/01/2021).

Diante de declaração de inconstitucionalidade assentada pelo Supremo Tribunal Federal no sentido de que é exigível lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da CF, é insubsistente o Ato Cancelatório de Isenção fundamentado por dispositivo de lei ordinária declarado formalmente inconstitucional.

Nesse sentido:

IMUNIDADE. REQUISITOS DE ATUAÇÃO DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. LEI COMPLEMENTAR. EXIGIBILIDADE.

No julgamento do RE 566.633/RS, o STF, declarou a inconstitucionalidade formal do art. 55 da Lei nº 8.212/91 e definiu que a lei complementar é a forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF. Insubsistente Ato Cancelatório de Isenção fundamentado por dispositivo de lei ordinária declarado formalmente inconstitucional pela Suprema Corte.

(Acórdão nº 2001-003.624, Relator Conselheiro Marcelo Rocha Paura, Publicado em 02/09/2020)

Milita em favor da entidade beneficente a presunção de que seu patrimônio, renda e serviço encontram-se vinculados às suas finalidades essenciais.

Logo, para declarar a inaplicabilidade da regra imunizante disposta no art. 14 do CTN, e lançar os tributos devidos, a autoridade fiscal deve afastar a presunção, constituindo prova que demonstre inequivocamente o desvio de finalidade. Confira-se:

(...) A regra da imunidade se traduz numa negativa de competência, limitando, *a priori*, o poder impositivo do Estado. 4. Na regra imunizante, como a garantia decorre diretamente da Carta Política, mediante decote de competência legislativa, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido devem militar a favor das pessoas ou das entidades que apontam a norma constitucional (RE 470520, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 17/09/2013, Publicado em 21/11/2013).

Conforme bem exposto pelo ilustre relator, o pedido da recorrente de concessão do CEBAS foi indeferido, nos termos da Portaria nº 695, publicada em 25/3/2011, no DOU, Seção 1, nº 58, pg. 17.

PORTARIA Nº - 695, DE 24 DE MARÇO DE 2011

O SECRETÁRIO DE EDUCAÇÃO SUPERIOR DO MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO, no uso de suas atribuições, considerando os fundamentos constantes do Parecer Técnico nº 10/2011/GAB/SESu/MEC, exarado nos autos do Processo nº 71010.000161/2008-98, resolve:

Art. 1º Indeferir o pedido de renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social do CENTRO DE ESTUDO SUPERIOR DE APUCARANA, inscrito no CNPJ nº 03.347.235/0001-42, com sede em Apucarana - PR, em função do descumprimento do inciso V do art. 3º do Decreto 2.536, de 6 de abril de 1998, o art. 10, caput e parágrafo primeiro da Lei 11.096, de 13 de janeiro de 2005;

Art. 2º - Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

LUIZ CLÁUDIO COSTA

Nos termos do julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal, o CEBAS continua sendo constitucional, no entanto, o direito à imunidade tributária não pode ser afastado por falta do CEBAS não concedido com fundamento em requisitos constantes em lei ordinária.

O art. 10, *caput*, e § 1º, da Lei nº 11.096/05 diz que:

Art. 10. A instituição de ensino superior, ainda que atue no ensino básico ou em área distinta da educação, somente poderá ser considerada entidade beneficente de assistência social se oferecer, no mínimo, 1 (uma) bolsa de estudo integral para estudante de curso de graduação ou sequencial de formação específica, sem diploma de curso superior, enquadrado no § 1º do art. 1º desta Lei, para cada 9 (nove) estudantes pagantes de cursos de graduação ou sequencial de formação específica regulares da instituição, matriculados em cursos efetivamente instalados, e atender às demais exigências legais.

~~§ 1º A instituição de que trata o caput deste artigo deverá aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos 20% (vinte por cento) da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, respeitadas, quando couber, as normas que disciplinam a atuação das entidades beneficentes de assistência social na área da saúde. (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)~~

O Decreto nº 2.536/98, em seu art. 3º, inciso V, assim dispõe:

Art. 3º Faz jus ao Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social a entidade beneficente de assistência social que demonstre, cumulativamente: (Redação dada pelo Decreto nº 4.499, de 4.12.2002)

(...)

V - aplicar as subvenções e doações recebidas nas finalidades a que estejam vinculadas;

De fato, trata-se de regramento não disposto em lei complementar.

No entanto, tenho que o disposto no inciso V do art. 3º do Decreto 2.536/98 é hipótese que contempla o requisito exigido pelo inciso II do art. 14 do CTN.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira