



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11634.000194/2010-93
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-009.573 – 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

ENTIDADE EDUCACIONAL. REGISTRO NO CNAS E CEBAS. NECESSIDADE. INEXISTÊNCIA DE PEDIDO DE ISENÇÃO JUNTO AO INSS (SRF).

O inc. II do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, foi julgado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Especial RE 566.622, em sua 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, sendo exigível, à época de ocorrência dos fatos geradores, o registro junto ao Conselho Nacional de Assistência Social e o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, para efeito de fruição do benefício de desoneração das contribuições devidas à seguridade social.

O pedido de isenção e o consequente deferimento perante o INSS e, posteriormente SRF, constituem exigências legais que não podem ser afastadas sob o fundamento do art. 106, II do CTN já que não podem ser tidos como regras meramente procedimentais.

Somente a partir de 30/11/2009, a isenção/imunidade em relação as contribuições previdenciárias passou a ser regulamentada pela Lei 12.101, de 2009. Assim, a partir da dita lei é que o usufruto da isenção não mais depende de requerimento junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil (ou INSS), bastando a posse do certificado emitido pelo órgão do Ministério da respectiva área de atuação e o cumprimento dos requisitos ali elencados.

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.

Relatório

A autoridade tributária lavrou o auto de infração DEBCAD nº 37.082.631-0, no valor principal de R\$ 779.068,06 acrescido de juros e multa, correspondente às contribuições sociais patronais incidentes sobre remunerações constantes em folhas de pagamento, do período de apuração de 1/2006 a 12/2008, na forma do relatório fiscal de fls. 50/83.

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

O contribuinte formalizou impugnação ao lançamento em 14/4/2010, fls. 94/127.

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, torna a salientar ser entidade beneficente de assistência social, entidade de fins filantrópicos e sem fins lucrativos, e tem direito à imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, e preenche os requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional.

Requer a realização de diligências.

Acórdão de impugnação (fls. 379/392)

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, começa a discorrer sobre a condição de entidade beneficente de assistência social e explica que o art. 55 da Lei nº 8.212/91 estipulou os requisitos necessários à obtenção da isenção de contribuições previdenciárias.

Pelo inc. II do artigo mencionado, a entidade deve ser **portadora** do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social.

Além disto, o § 1º do artigo mencionado determinava que o atendimento dos requisitos qualificava o contribuinte a solicitar a isenção junto à Receita Federal do Brasil, nos termos do art. 208 do Decreto nº 3.048/99.

Contudo, a impugnante sequer possuía o certificado concedido pelo CNAS, pois o seu pedido de concessão de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – Cebas, formalizado em 17/1/2008, encontrava-se em fase de análise, conforme a certidão expedida em 8/7/2009 (fls. 110/112).

Por fim, não há comprovação de que haja sido deferido em favor do impugnante pedido de isenção de contribuições previdenciárias.

Encaminha o pedido de análise de retroatividade benigna da multa aplicada à unidade preparadora.

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 25/1/2011, fls. 398.

Recurso voluntário formalizado em 22/2/2011.

Recurso voluntário (fls. 400/440)

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

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 2402-009.573 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11634.000194/2010-93

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.

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.

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 Decreto nº 70.235, de 1972, em seu art. 6º (redação originária), previa a possibilidade de a autoridade preparadora acrescer 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, inexistiu, 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.48)

Este relatório é parte integrante do Auto de Infração nº 3 7. 082.631-0, lavrado contra a empresa acima identificada, com base nas seguintes a saber:

a) contribuições a cargo da “EMPRESA devidas para o custeio da Seguridade Social, incluído o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre os valores pagos ou creditados a segurados empregados.

b) contribuições a cargo da “EMPRESA devidas para o custeio da Seguridade Social, incidentes sobre valores pagos ou creditados a segurados contribuintes individuais.

Portanto o fato gerador das contribuições ficou esclarecido no Relatório Fiscal – fl. 48 a 52, constituindo o crédito ora apurado, referente à parcela de responsabilidade da empresa, incluindo o Sat/Rat (contribuição sobre os valores pagos ou creditados aos segurados empregados e contribuintes individuais).

Cabe, ainda, dizer que as contribuições devidas mensalmente (Levantamentos FP, FPI, FP2- SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO NÃO DECLARADO EM GFIP e FG, FG1 e FG2- SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO DECLARADO EM GFIP), 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 14).

Constam, ainda, anexos ao AI os relatórios RDA-RELATÓRIO DE DOCUMENTOS APRESENTADOS (fl. 15 a 17); RADA- RELATÓRIO DE APROPRIAÇÃO DE DOCUMENTOS APRESENTADOS (fl. 18 a 26), e FLD - FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO, que relaciona toda a fundamentação legal que alicerça o lançamento (fl. 27 a 29). Integra, também, RELATÓRIO DE VÍNCULOS (fl. 30).

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. 57 a 80) 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. 48 a 52), e não de forma genérica. A origem dos valores também - no Anexo I- Relação dos Segurados Não Declarados em GFIP de fl. 57 e seguintes.

A fundamentação legal consta no relatório FLD - Fundamentos Legais do Débito (fl. 27 a 29). 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 12. Além disso, para a apuração dos créditos previdenciários foram tomados por base os valores pagos aos segurados empregados em folhas de pagamentos e nas GFIP apresentadas na ação fiscal.

Quanto ao discriminativo intitulado Anexo I, fl. 57 a 80, ao contrário do que afirma a defesa, ele complementa o fato gerador do débito, nominando todos os segurados que receberam as remunerações nas respectivas competências e os valores pagos conforme folhas de pagamento apresentadas, não declarados em GFIP.

Portanto, o Fisco apresentou a prova da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (valores devidos à Previdência Social sobre remunerações pagas a segurados) na estrita previsão legal (artigo 22, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991), caberia nesse caso a impugnante provar a falta dos pressupostos dessa ocorrência ou a existência de fatores excludentes.

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

Mérito

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:

I- 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 119P 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. (grifei)

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 apresenta-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. Fato confirmado pela própria autuada, fl. 110 e 112, dos autos:

A Autuada protocolou junto ao Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, CNAS/MDS nro. 71010.001310/2006-74, o competente Registro de Entidade, com base na Lei nº8.742, de 7 de dezembro de 1993, documento incluso, bem como possui certidão que comprova que o pedido sempre foi feito, porém a mora estatal sempre resta por prejudicar a instituição autuada.

A Autuada é considerada entidade sem fins lucrativos Federal, Estadual e Municipal, de Fato e de Direito, só não possui o certificado que era expedido pelo CNAS, atualmente quem deve expedir o aludido certificado é o Ministério da Educação em conformidade com a Lei nº12,101/2009.

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.

Quanto ao requerimento de sobrestamento do feito até a decisão final do pedido de regularização do CEBAS junto ao CNAS, não pode ser acolhido.

Mesmo que a impugnante tivesse o seu Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social deferido pelo CNAS, não quer dizer que a sua isenção de contribuições previdenciárias pudesse ser obtida também, tendo em vista que o referido certificado era apenas um dos requisitos então previstos no artigo 55 da Lei 8.212, de 1991, que, como já foi acima enfatizado, deveriam ter sido atendidos de forma cumulativa para o usufruto do benefício, o qual, consoante dispunha o § 1º do referido dispositivo legal, precisaria ter sido requerido junto ao órgão competente, na época, o INSS.

Ademais, no ordenamento preconizado pelo Decreto nº 70.235, de 1972, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal, não existe previsão para que o Auto de Infração, nas circunstâncias do presente caso, tenha o seu trâmite suspenso.

O processo administrativo fiscal é regido por princípios, dentre os quais o da oficialidade, que obriga a administração a impulsionar o processo até sua decisão final, não podendo a autoridade executiva sobrestar o julgamento na inexistência de impeditivo legal.

Quanto às leis ordinárias (8.212, de 1991, e 12.101, de 2009) regularem a imunidade das instituições de educação, invés de tal isenção ser tratada por lei complementar, assunto esse que envolve a questão da constitucionalidade ou não das leis, cumpre esclarecer que a administração pública deve observar o princípio da estrita legalidade, sendo que as leis e atos normativos nascem com a presunção de constitucionalidade e legalidade, que só pode ser elidida pelo Poder Judiciário, conforme a competência determinada pela Carta Magna.

Inovado o sistema jurídico com uma norma emanada do órgão competente, ela passa a pertencer ao sistema, cabendo à autoridade administrativa tão somente velar pelo seu fiel cumprimento até que seja expurgada do mundo jurídico por uma outra superveniente, ou por declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal.

Salvo algumas situações específicas, a legislação expressamente veda aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação de lei por inconstitucionalidade ou ilegalidade, como se pode observar pelo que dispõe o artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II - que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Assim, ao agente público, por estar atrelado ao princípio da legalidade, resta o dever de seguir e aplicar os mandamentos impostos pela lei, não podendo dela se afastar, sob pena de ser responsabilizado por esse ato.

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 efetuada. 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.

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 nº8.748, 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.

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

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

	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**

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”.

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.

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

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.

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, consequentemente, 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);
- 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**

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).

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:

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.**

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).

	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 Agravo 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 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:

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.

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:

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.

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.

(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 constitucionais (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