



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13808.000813/2002-26
Recurso Embargos
Acórdão nº 9303-012.986 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 15 de março de 2022
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado CRUZEIRO DO SUL EDUCACIONAL S.A

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

EMBARGOS. OBSCURIDADE. SANEAMENTO SEM EFEITOS INFRINGENTES. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E DE EDUCAÇÃO. ISENÇÃO DA COFINS. INEXIGIBILIDADE DO CEBAS.

Obscuridade endógena conferida no final da ementa consignada e voto condutor gera a necessidade de saneamento como consequência lógica ou necessária para a supressão do equívoco.

Clarifica-se, assim, que, considerando que as Leis Ordinárias - 8.212/91 e 12.101/09 não trazem somente normas procedimentais para a emissão do CEBAS, excedendo ao estabelecer o modo beneficente de atuação das entidades de assistência social, é de se considerar que as entidades beneficentes de assistência social e de educação, 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, independentemente da inexistência ou existência do certificado (RE 566.622/RS e ADI 4.480).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e acolher os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para sanar a obscuridade apontada.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Rodrigo da Costa Pôssas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Tratam-se de Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional em face do acórdão n.º 9303-010.974, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, no mérito, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, sendo consignada a seguinte ementa:

“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 se de 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.”

A Fazenda Nacional, irresignada, opôs embargos declaratórios, alegando contradição e obscuridade acerca das questões essenciais à adequada apreciação da lide, trazendo, entre outros, que:

- É assente que o recorrente não possuía CEBAS, embora cumpra os requisitos do art. 14 do CTN;
- O entendimento firmado a partir do julgamento do RE 566.622/RS é de que aspectos procedimentais relativos à comprovação do cumprimento dos requisitos exigidos pelo art. 14 do Código Tributário Nacional podem ser tratados por meio de lei ordinária;
- Desse modo, a lei complementar é forma somente exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas;
- A questão destes autos é relativa a ausência de certificação, e não de exigência de requisitos de modo beneficente por lei ordinária.;
- Sendo a exigência do CEBAS constitucional e não tendo o Sujeito Passivo providenciado a obtenção da sua certificação, nem mesmo a destempo, conforme já exposto linhas acima, tem-se que a Contribuinte, no caso em análise, não atende a todos os requisitos para fazer jus à imunidade pretendida.

Em despacho às fls. 909 a 912, foi dado seguimento aos embargos de declaração.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

Depreendendo-se da análise do recurso de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, para fins de melhor elucidar meu direcionamento ao conhecimento ou não do recurso, é de se recordar que:

- A lide trazida à época em recurso especial tratava da discussão acerca da legitimidade ou não da exigência do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS – previsto no inciso II do art. 55 da Lei 8.212/91 – para que a entidade beneficente possa fruir da “imunidade” das contribuições sociais de que trata o art. 195, § 7º, da CF/88.

- O Voto vencedor considerou:

“[...]”

Para melhor elucidar, importante trazer que o STF, em sede de repercussão geral, apreciou essa questão, quando da apreciação do RE 566.622/RS, trazendo a seguinte decisão (destaques meus):

*“Decisão: O Tribunal, por maioria, acolheu parcialmente os embargos de declaração para, sanando os vícios identificados, i) assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei nº 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória n. 2.187-13/2001; e ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao tema n. 32 da repercussão geral a seguinte formulação: **"A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas"**, nos termos do voto da Ministra Rosa Weber, Redatora para o acórdão, vencido o Ministro Marco Aurélio (Relator). Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 18.12.2019.”*

Ora, naquela sessão de julgamento, o STF explicitou que as contrapartidas (exigências) 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). Somente cabendo a Lei Ordinária tratar de aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo, e não de requisitos a serem observados pelas entidades e exigências de atuação. Eis o que traz a ementa consignada em julgamento de embargos (destaques meus):

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 32. EXAME CONJUNTO COM AS ADI’S 2.028, 2.036, 2.228 E 2.621. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, E 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. CARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DISPONÍVEIS À LEI ORDINÁRIA. OMISSÃO. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/1991. ACOLHIMENTO PARCIAL.

1. Aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.

2. É constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001.

3. Reformulada a tese relativa ao tema nº 32 da repercussão geral, nos seguintes termos: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.”

4. Embargos de declaração acolhidos em parte, com efeito modificativo.”

Considerando essa decisão, ao insurgirmos com o art. 195, § 7º, da CF/88:

“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.[...]”

Tem-se que as “contrapartidas” que são exigidas por Lei Complementar, tal como decidiu o STF e atendendo o enunciado do art. 195, § 7º, da CF/88, estão justamente previstas no art. 14 do Código Tributário (destaques meus):

“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.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

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

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - Cobrar imposto sobre:

- a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, **das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos**, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 2001)
- d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.”

Sendo assim, considerando a decisão, restou claro que o STF assentou naquele momento que certas exigências não serão mais necessárias para as entidades de educação e de assistência social para obtenção do CEBAS, eis que essas contrapartidas “estranhas”, “mais restritas” e “diferentes” das que rezam a Lei Complementar (Código Tributário Nacional) não poder-se-ia ser enunciada por Lei Ordinária.

Ou seja, de que há reserva de Lei Complementar para a definição das contrapartidas a serem observadas pelas entidades beneficentes no país. Por isso, é de se trazer que as entidades devem observar para fins de “isenção/imunidade” das contribuições de seguridade social somente os requisitos dispostos no art. 14 do CTN.

Proveitoso trazer, em breve síntese, que à época em que o CTN foi criado - em 1966 - quando da Constituição Federal de 1946, não havia ainda a existência, tampouco dispositivo tratando de Lei Complementar. Sendo tratado, assim, como Lei Complementar a partir de 1967, eis que inegavelmente o CTN trazia Normas Gerais de Direito Tributário (atribuição específica de Lei Complementar). O que, por conseguinte, foi assim mantido e recepcionado pela Constituição Federal de 1988, atendendo, assim, o propósito do disposto no art. 146, inciso II, daquela Carta Magna.

Eis o que traz o Professor Luciano Amaro, in Direito Tributário Brasileiro:

“A Lei n. 5.172/66 (batizada de “Código Tributário Nacional” pelo Ato Complementar n. 36/67), que, com o advento da Constituição de 1967, assumiu a eficácia de lei complementar⁶, define tributo nos seguintes termos: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (art. 3º).[...]”

Cabe trazer ainda que a decisão proferida no Recurso Extraordinário foi provocada pela ADI 4.480 que, apreciada pelo STF, **aquele Tribunal decidiu ser inconstitucional a exigência de certas contrapartidas materiais para obtenção do CEBAS** nas áreas de educação e assistência social como requisito para imunidade às contribuições para a Seguridade Social.

Sendo assim, para melhor elucidar, tem-se que, em relação às contrapartidas para a obtenção do CEBAS consideradas inconstitucionais, eis que deveriam vir por meio de Lei Complementar, importante refletir as Leis Ordinárias - Lei 8.212/91 e Lei 12.101/09. Vê-se que, nos termos dessas Leis Ordinárias, o CEBAS somente poderá ser concedido às entidades que cumprirem requisitos/contrapartidas lá previstas (nas leis ordinárias, as contrapartidas são estranhas daquelas contidas no art. 14 do CTN). Por exemplo, para a área de:

- Saúde, traz em seu art. 4º da Lei 12.101/09 (destaques meus):
“Art. 4º Para ser considerada beneficente e fazer jus à certificação, a entidade de saúde deverá, nos termos do regulamento:

- **celebrar contrato, convênio ou instrumento congênere com o gestor do SUS;** (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013) (Vide Lei nº 13.650, de 2018)

- II - ofertar a prestação de seus serviços ao SUS no percentual mínimo de 60% (sessenta por cento);**

- III - comprovar, anualmente, da forma regulamentada pelo Ministério da Saúde, a prestação dos serviços de que trata o inciso II, com base nas internações e nos atendimentos ambulatoriais realizados. [...]”**

- Educação, traz em seu art. 13 da Lei 12.101/09 (destaques meus), entre outros requisitos de atuação:

“Art. 13. Para fins de concessão ou renovação da certificação, a entidade de educação que atua nas diferentes etapas e modalidades da educação básica, regular e presencial, deverá: (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013) (Vide ADIN 4480)

[...]

III - conceder anualmente bolsas de estudo na proporção de 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 5 (cinco) alunos pagantes.

(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)”

Inegável, com efeito, assim, que as Leis Ordinárias não trazem somente normas procedimentais para a emissão do Certificado, extrapolando ao estabelecer o modo beneficente de atuação das entidades de assistência social. O que, por consequente, após apreciação dessas matérias pelo STF, seria contraditório não afastar a exigência do CEBAS para tais entidades que já cumprem com os requisitos dispostos no art. 14 do CTN (que já estabelecem as contrapartidas materiais).

O que, em verdade, a meu sentir, quis dizer o STF, é que as entidades beneficentes de assistência social para fins de fruição da “isenção” das contribuições de seguridade social devem observar as contrapartidas previstas em Lei Complementar. Leia-se contrapartidas definidas no art. 14 do CTN. O que, por consequente, 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). O que é o caso dos autos, conforme atestado em diligência.

Os embargos de declaração, conforme exame de admissibilidade em despacho, considerou que “**não restou esclarecido se, para a fruição da imunidade em comento, bastaria o cumprimento do art. 14 do Código Tributário Nacional, independente da “inexistência” (correção minha, eis que no despacho consta “existência”) do CEBAS, como**

no caso dos autos, ou se, uma vez atendido o mencionado artigo, considerar-se-ia existente um fictício CEBAS – diz-se fictício, em alusão à ficção jurídica, porque sabidamente o contribuinte não o possui”.

A meu sentir, não se trata de existência de contradição no voto vencedor do acórdão recorrido, o que, para melhor elucidar o entendimento dado ao contribuinte, inclusive atestado recentemente pelo STF nesse ano, cabe trazer, em síntese, o racional utilizado e trazido em debate à época no colegiado.

Como dito alhures, o STF, quando da apreciação dos embargos declaratórios opostos no RE 566.622/RS, em sessão realizada em 18/12/2019, assim concluiu: (i) pela constitucionalidade do art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei nº 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória n. 2.187-13/2001; e ii) **a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao tema n. 32 da repercussão geral a seguinte formulação: "A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas."**

Naquele julgamento restou decidido que as contrapartidas a serem observadas pelas entidades, que interferem, por sua vez, no modo de atuação das entidades, devem se dar por lei complementar. E, sabe-se que, como destacada no voto vencedor, que tanto o art. 55 da Lei 8.212/91 (revogado) e a Lei 12.101/09 não traziam somente normas procedimentais, mas verdadeiras contrapartidas relacionadas à forma de atuação dessas entidades para a emissão do CEBAS. O que, mesmo que as entidades, tenham respeitado os requisitos dispostos em Lei Complementar previstos no art. 14 do CTN, restavam prejudicadas na pretensão de obtenção do referido certificado.

Ora, como colocado no voto vencedor, o STF, quando decidiu pela constitucionalidade do art. 55, inciso II, da Lei 8.212/91 (revogado), quando do julgamento dos embargos, ao invocar a tese relativa ao tema 32, apenas estabeleceu que a lei ordinária seria sim constitucional, mas apenas em relação a previsão de normas procedimentais. Tanto é assim, que

atentou, em seguida, que a lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.

Foi nesse sentido que foi decidido pelo colegiado no acórdão 9303-010.974, ao trazer que *“as entidades beneficentes de assistência social para fins de fruição da “isenção” das contribuições de seguridade social devem observar as contrapartidas previstas em Lei Complementar. Leia-se contrapartidas definidas no art. 14 do CTN.”*

Ou seja, direcionamos pela inexigibilidade do CEBAS para as entidades que atendiam aos requisitos dispostos no artigo 14 do CTN, eis que a legislação ordinária (Leis 8.212/1991 e 12.101/2009) exigia contrapartidas que usurpavam sua competência. Tanto é assim, que foi consignada a seguinte ementa (destaques meus)

“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 se de 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.”

É de se atentar ainda que, quando o STF apreciou a Lei 12.101/09 através do julgamento da ADI 4480, conferiu novamente a fluência dos entendimentos, eis, como dito alhures, decidiu pela constitucionalidade dos dispositivos procedimentais, e pela inconstitucionalidade de outros que estabeleciam contrapartidas estranhas ao já tratados pelo art. 14 do CTN.

Proveitoso recordar que essa decisão restou definitivamente assentada em 5.2.21, quando do julgamento dos embargos declaratórios opostos pelo contribuinte e pela União. A União postulava a modulação dos efeitos da decisão que julgou inconstitucionais dispositivos da Lei 12.101/09 (dispositivos que estabeleciam outras contrapartidas que não aquelas preceituadas no art. 14 do CTN). Em relação à modulação, apenas destaco que restou o entendimento vencedor do Ministro Marco Aurélio que explanou que a prática proposta pelo relator (pela modulação) estimula a produção de Leis inconstitucionais, pois haveria sempre a expectativa de que o STF chancelasse seus efeitos em prol de preservar situações já constituídas com a passagem do tempo.

Vê-se ainda que após várias discussões envolvendo a inconstitucionalidade das contrapartidas, para fins de obtenção do CEBAS, previstas em leis ordinárias, foi publicada em 17.12.2021, a Lei Complementar 187, de 2021 - LC, trazendo, mediante forma constitucional legítima e formato próprio, as contrapartidas que deverão ser observadas pelas entidades beneficentes que prestam serviços nas áreas de assistência social, de saúde e de educação para a certificação e fruição da imunidade de que trata o art. 195, § 7º, da CF, de 1988.

A LC, a princípio, conferiu a exigência das contrapartidas, antes previstas em lei ordinária de forma inconstitucional, para fins de obtenção da certificação e, por conseguinte

fruição à imunidade de que trata esta Lei Complementar – abrangendo as contribuições sociais previstas nos incisos I, III e IV do *caput* do art. 195 e no art. 239 da Constituição Federal, relativas à entidade beneficente, a todas as suas atividades e aos empregados e demais segurados da previdência social.

Nada obstante, ainda que se tenha dado legitimidade às contrapartidas mediante a LC, nos termos do art. 41, **clarificou às entidades não certificadas, mas que observavam os requisitos do art. 14 do CTN, a garantia do direito à fruição da imunidade/isenção das contribuições, com a extinção de créditos tributários discutidos anteriormente ao advento dessa lei.** Eis o que traz o *caput* do art. 41:

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

Com efeito, tal dispositivo está em consonância com o entendimento que foi proferido pelo STF. OU seja, antes da LC não havia como dar legitimidade constitucional às contrapartidas, restando acatar a imunidade/isenção das contribuições para aquelas que observavam o art. 14 do CTN.

Em vista do exposto, vê-se que impera, a rigor, o entendimento de que contribuinte que observa os requisitos do art. 14 do CTN (contrapartidas relativas à forma de atuação), já faria jus a “isenção”, sendo, para tanto, inexigível o CEBAS, eis que a sua não emissão pode ter decorrido da não observância das outras contrapartidas dispostas nas leis ordinárias (que não aquelas do art. 14 do CTN) que, por sua vez, foram consideradas inconstitucionais.

O que, por conseguinte, ressurgindo com o caso concreto, tendo em vista que, em diligência, restou comprovada que a entidade observava as contrapartidas estabelecidas no art. 14 do CTN, o colegiado entendeu por reconhecer a imunidade da entidade.

Não há, assim, que se falar em contradição no acórdão embargado.

Nada obstante, em respeito ao exame de admissibilidade constante em despacho que admitiu os embargos trazendo que “**não restou esclarecido se, para a fruição da imunidade em comento, bastaria o cumprimento do art. 14 do Código Tributário Nacional, independente da “inexistência” (correção minha, eis que no despacho consta “existência”) do CEBAS, como no caso dos autos, ou se, uma vez atendido o mencionado artigo, considerar-se-ia existente um fictício CEBAS – diz-se fictício, em alusão à ficção jurídica, porque sabidamente o contribuinte não o possui**”, tendo em vista o final do voto e da ementa consignada em acórdão (destaques meus):

“[...]

Considerando que as Leis Ordinárias não trazem somente normas procedimentais para a emissão do Certificado, excedendo ao estabelecer o modo benéfico 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.”

Depreendendo-se da leitura do acórdão embargado, de fato, conforme fundamentação novamente clarificada, entendo que restou obscura a parte final do voto vencedor e da ementa; o que acolho os embargos com a alegação desse vício, rerratificando a ementa e o voto vencedor, conforme segue:

- Ementa (destaques meus):

“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 se de 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 benéfico 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 benéfico de atuação das entidades de assistência social, é de se considerar que as entidades benéficas 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, independentemente da inexistência ou existência do CEBAS. ”

- Voto vencedor (destaques meus):

“[...]

Inegável, com efeito, assim, que as Leis Ordinárias não trazem somente normas procedimentais para a emissão do Certificado, extrapolando ao estabelecer o modo benéfico de atuação das entidades de assistência social. O que, por conseguinte, após apreciação dessas matérias pelo STF, seria contraditório não afastar a exigência do CEBAS para tais entidades que já cumprem com os requisitos dispostos no art. 14 do CTN (que já estabelecem as contrapartidas materiais).

Destarte, cabem as entidades benéficas de assistência social para fins de fruição da “isenção” das contribuições de seguridade social

observarem somente as contrapartidas previstas em Lei Complementar, independentemente da inexistência ou existência do CEBAS. Leia-se contrapartidas definidas no art. 14 do CTN.

Sendo, no presente caso, comprovado, em diligência tal observância, é de se dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.”

Em vista de todo o exposto, voto por acolher os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, sob a alegação de existência de vício de obscuridade, com saneamento sem feitos infringentes.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama