



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.000275/2010-51
ACÓRDÃO	3201-012.397 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL DO PLANALTO CENTRAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

IMUNIDADE. REQUISITOS. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (CEBAS). NECESSIDADE.

É legítima a exigência do CEBAS como condição para o reconhecimento da imunidade tributária das contribuições sociais, desde que tal exigência decorra de norma ordinária, como expressamente previsto no art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991.

Recurso Voluntário Negado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi – Relatora

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco, Flavia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de retorno de diligência, realizada em cumprimento a Resolução CARF n.º 3201-003.469, de 21/12/2022, por meio da qual este Colegiado determinou o retorno dos autos à origem para que, sem prejuízo da verificação dos sistemas informatizados de controle da Administração Tributária Federal, fosse intimado o Recorrente para (i) prestar esclarecimentos, acompanhados de comprovação, acerca do cumprimento dos requisitos previstos nos artigos 9º, § 1º, e 14 do Código Tributário Nacional (CTN) e (ii) comprovar, formal e materialmente, o atendimento a hipossuficientes de modo gratuito e significativo. E ainda, (iii) Elaboração de Relatório Fiscal conclusivo, após o cumprimento da diligência, para julgamento de mérito por esta Turma.

Por retratar a realidade dos fatos, adoto com as devidas supressões, relatório que culminou na referida Resolução:

O processo sob análise trata de autos de infração lavrados contra a recorrente para a constituição de ofício de créditos tributários de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins. Durante o procedimento fiscal, a contribuinte foi intimada a informar ou apresentar, entre outros elementos (conforme termo de início de procedimento fiscal de fl. 6 e termo de intimação fiscal de fl. 9):

- a) balancetes contábeis;*
- b) Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEAS);*
- c) Registro de Entidade Beneficente de Assistência Social no CNAS;*
- d) relação de dirigentes da entidade por período com RG, CPF e endereço completo;*
- e) Ato Declaratório de Isenção de Contribuição Previdenciária.*

A resposta da fiscalizada consistiu, resumidamente, na alegação de que as únicas exigências para gozo do benefício às quais estaria submetida seriam as elencadas no art. 14 do Código Tributário Nacional, cujo cumprimento poderia ser confirmado pela vista de sua escrita contábil (fl. 12).

Posteriormente, em face da não apresentação do CEAS e do registro no CNAS, a fiscalização lavrou auto de infração, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (fl. 65 e ss.).

A impugnação ao lançamento foi conhecida pela DRJ/BEL, em 02/09/2014, sendo provida em parte, nos seguintes termos:

5. Pretende a impugnante ser considerada imune às contribuições para o PIS/Pasep e Cofins em função do disposto no § 7º do art. 195 da Constituição Federal de 1988, que prevê:

“Art. 195. (...)

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

6. A questão que exsurge, preliminarmente ao preenchimento ou não dos requisitos legais a serem observados pelas entidades beneficentes de assistência social, seja do art. 14 do CTN, seja do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, é a de se perquirir se a autuada, efetivamente, sendo instituição de educação, pode ser considerada como entidade beneficente de assistência social.

7. Destaque-se que a própria Constituição Federal, em seu art. 150, VI, “c”, distingue as instituições de educação das entidades assistenciais ao enumerá-las uma após a outra, denotando que não são coincidentes. Além disso, no Título VIII, Capítulo II, “Da Seguridade Social”, Seção IV, a Carta Magna dispôs sobre a assistência social, enquanto a educação consta do Título VIII, Capítulo III, “Da Educação, Da Cultura e do Desporto”, Seção I. Desta forma, o tratamento individualizado de cada questão evidencia a distinção dos conceitos. Nesse contexto, tendo por base o princípio do art. 111 do CTN – de interpretação restritiva de norma de exclusão de crédito tributário – poder-se-ia, de plano, negar acolhida ao intento da impugnante.

8. A Constituição Federal de 1988, traçando os objetivos da assistência social, informa, em seu art. 203, que será ela prestada “a quem dela necessitar”, in verbis:

“Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos: I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.”

9. A assistência social tem o caráter de socorro aos desprotegidos. O professor J. M. de Carvalho Santos, em sua obra “Repertório Enciclopédico de Direito Brasileiro”, vol. 4, pág. 364, assim a definia:

“Assistência Social - Compreende o conjunto de serviços destinados a socorrer as classes menos favorecidas da sociedade, que, pelo seu estado de pobreza, não contam com recursos para suas necessidades mais essenciais.”

10. Nessa mesma acepção a toma De Plácido e Silva, em seu “Vocabulário Jurídico”, entendendo que assistência social, em linguagem jurídica:

“É o auxílio facultativo que se presta às pessoas menos favorecidas da fortuna, seja de forma individual ou seja por intermédio de instituições públicas ou particulares.”

11. Hodiernamente, referindo-se à nova Carta Política, o jurista Celso Ribeiro Bastos, em “Curso de Direito Constitucional”, 17ª edição, ed. Saraiva, delimita a assistência social como existente para:

“(...) atender àqueles que nem possuem a condição de ex-trabalhadores, isto é, pessoas marginalizadas, sem vínculo empregatício, mas que precisam, de alguma forma, de amparo por parte do Estado.”

12. Dessa forma, somente pode ser entendida como atividade de assistência social aquela que visa ao atendimento desinteressado e gratuito da sociedade, ou de parcela dela. A gratuidade é condição essencial para que se considere qualquer entidade como de assistência social, podendo, é bem verdade, as instituições benemerentes delimitarem seu nicho de atuação, tais como auxílio à infância, adolescência, velhice. Contudo, deverá sempre visar aos desamparados. Essa gratuidade, entretanto, não se constitui em camisa-de-força, toldando a movimentação e exercício da instituição. Pode a entidade, eventualmente, ser remunerada pelos serviços prestados àqueles que detêm capacidade econômica, revertendo-se o ganho obtido ao múnus assistencial.

13. Entretanto, não é esse o caso típico de instituições de educação, como a autuada, pois tem essa o fim essencial de propiciar a educação mediante o pagamento de mensalidades, o que denota uma contraprestação por vínculo contratual, sem caráter assistencial algum, ainda que, em última instância, não vise a obtenção de lucro.

14. Nada impede, é verdade, que a atividade educacional faça parte da assistência social, porém, disso não se pode deduzir, como pretende a autuada, que a atividade educacional, por si só, configure assistência social, máxime quando se verifica que, no caso concreto, aquela é exercida mediante o pagamento de mensalidade. Nesse sentido, cita-se o Acórdão do Superior Tribunal de Justiça, no Mandado de Segurança 5.859-DF, de 25 de novembro de 1998, relatado pelo Ministro Ari Pargendler:

“PREVIDÊNCIA SOCIAL. CERTIFICADO DE FINS FILANTRÓPICOS. CENTRO CULTURAL VOLTADO PARA O ENSINO DE LÍNGUA ESTRANGEIRA. Não há como confundir instituição dedicada à educação com entidade de assistência educacional; a ênfase do caráter filantrópico está na

*assistência, e não na educação. Mandado de segurança denegado.”
(Grifou-se)*

15. Assim, o simples fato de a contribuinte cumprir as exigências previstas no art. 14 do CTN não é suficiente para que se aplique a imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal, haja vista estar descumprida a condição essencial para enquadramento nesse artigo, ou seja, a de se tratar de entidade beneficente de assistência social.

16. Não sendo a autuada uma entidade de assistência social, desnecessária é a apreciação da questão relativa ao art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, em relação aos requisitos exigidos para o usufruto de benefício de isenção por aquelas entidades. De qualquer modo, é de se ressaltar que, tratando-se de norma legal, como antes exposto, é inafastável sua aplicação em âmbito administrativo, notadamente quando o próprio § 7º do art. 195 da Constituição Federal de 1988 prevê que a “isenção” é exclusiva das entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, não importando o agente aplicador da lei, uma vez que ela trata da Seguridade Social em sua amplitude.

17. Ademais, ainda que assim não fosse, vale lembrar que não cabe à autoridade administrativa, em face de sua vinculação ao texto legal, apreciar questões de ordem constitucional ou doutrinária, competindo-lhe tão-somente aplicar o direito tributário positivo.

18. Compete ao julgador administrativo simplesmente seguir a lei e obrigar seu cumprimento, cabendo ainda citar que tal entendimento é, inclusive, objeto de súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, conforme segue:

“Súmula CARF nº 2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

19. Tal determinação encontra-se inserida no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 - Processo Administrativo Fiscal (PAF):

*“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.” (grifou-se) (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

20. Dessa forma, conforme apontado pela autoridade lançadora, para as instituições de educação o gozo do benefício contido na MP 2.158-35, de 2001, nos períodos de apuração lançados, dependia do cumprimento dos requisitos previstos no art. 46 do Decreto nº 4.524, de 2002:

“Art. 9º São contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários as seguintes entidades (Medida Provisória nº2.158-35, de 2001, art. 13):

.....

III - instituições de educação e de assistência social que preencham as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº9.532, de 1997;

.....

Art. 46. As entidades relacionadas no art. 9º deste Decreto (Constituição Federal, art. 195, § 7º, e Medida Provisória nº2.158-35, de 2001, art. 13, art. 14, inciso X, e art. 17):

I - não contribuem para o PIS/Pasep incidente sobre o faturamento; e

II - são isentas da Cofins com relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.

Parágrafo único. Para efeito de fruição dos benefícios fiscais previstos neste artigo, as entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei nº8.212, de 1991.”

21. Quanto à alegação de isenção das contribuições em função da adesão ao PROUNI, a Medida Provisória nº 213, de 10/09/2004, convertida na Lei nº 11.096, de 13/01/2005, trata da isenção do imposto de renda e de contribuições aplicável às entidades aderentes ao referido programa, conforme segue:

“Art. 8º A instituição que aderir ao Prouni ficará isenta dos seguintes impostos e contribuições no período de vigência do termo de adesão: (Vide Lei nº 11.128, de 2005)

I - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas;

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

III - Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991; e

IV - Contribuição para o Programa de Integração Social, instituída pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970.

§ 1º A isenção de que trata o caput deste artigo recairá sobre o lucro nas hipóteses dos incisos I e II do caput deste artigo, e sobre a receita auferida, nas hipóteses dos incisos III e IV do caput deste artigo, decorrentes da realização de atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda disciplinará o disposto neste artigo no prazo de 30 (trinta) dias.”

22. Disciplinando a isenção, a Instrução Normativa SRF nº 456, de 5 de outubro de 2004, estabelece:

“Art. 1º A instituição privada de ensino superior, com fins lucrativos ou sem fins lucrativos não beneficente, que aderir ao Programa Universidade para Todos (Prouni) nos termos dos arts. 5º da Medida Provisória nº 213, de 2004, ficará isenta, no período de vigência do termo de adesão, das seguintes contribuições e imposto: I - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins);

II - Contribuição para o PIS/Pasep;

III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); e

IV - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).

§ 1º A isenção de que trata o caput recairá sobre o lucro na hipótese dos incisos III e IV, e sobre o valor da receita auferida na hipótese dos incisos I e II, decorrentes da realização de atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica.

§ 2º Para fins do disposto nos incisos III e IV do caput a instituição de ensino deverá apurar o lucro da exploração referente às atividades sobre as quais recaia a isenção, observado o disposto no art. 2º e na legislação do imposto de renda.

*Art. 2º **Considera-se lucro da exploração** de que trata o § 2º do art. 1º o lucro líquido do período de apuração, antes de deduzida a provisão para a CSLL e a provisão para o imposto de renda, ajustado pela exclusão dos seguintes valores:*

I - da parte das receitas financeiras que exceder às despesas financeiras;

II - dos rendimentos e prejuízos das participações societárias;

III - dos resultados não-operacionais; e

IV - do valor baixado de reserva de reavaliação, nos casos em que o valor realizado dos bens objeto da reavaliação tenha sido registrado como custo ou despesa operacional e a baixa da reserva tenha sido efetuada em contrapartida à conta de: a) receita não-operacional; ou

b) patrimônio líquido, não computada no resultado do mesmo período de apuração.

Parágrafo único. As variações monetárias serão consideradas, para efeito de cálculo do lucro da exploração, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

Art. 3º Para usufruir da isenção, a instituição de ensino deverá demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos que compõem as receitas, custos, despesas e resultados do período de apuração, referentes às atividades sobre as quais recaia a isenção segregados das demais atividades.

Parágrafo único. Na hipótese de o sistema de contabilidade adotado pela instituição de ensino não oferecer condições para apuração do lucro líquido e do lucro da exploração por atividade, este poderá ser estabelecido com base na relação entre as receitas líquidas das atividades isentas e a receita líquida total.” (grifou-se)

23. *Observa-se que a IN/SRF 456, de 2004, estabelece que a isenção do PIS/Pasep e da Cofins recairá sobre as receitas decorrentes da realização de atividades de ensino superior, provenientes de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica (ou seja, não são todas as receitas auferidas alcançadas pela isenção), exigindo que a entidade demonstre, na contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos que compõem as receitas, custos, despesas e resultados do período de apuração, referentes às atividades sobre as quais recaia a isenção, segregados das demais atividades.*

24. *No caso presente, a impugnante tão somente anexa as fls. 333/334, que seriam cópias do site do MEC, onde constam listas de termos de adesão e aditivos para a “Unidade Administrativa” e o “Campus 2084 – Unidade III” e nada mais. Sem dúvida, impossível acatar o argumento sem qualquer prova de que foram cumpridos todos os requisitos para o gozo do benefício, nos termos da legislação acima citada.*

25. *Cabe lembrar o disposto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 - Processo Administrativo Fiscal (PAF) acerca da impugnação:*

*“Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e **instruída com os documentos** em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

...

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**;*

...

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.” (grifou-se)

26. *A preclusão consumativa estabelecida pelo art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972 (acima transcrita) veio para reforçar o princípio da celeridade no processo administrativo tributário. Dessa forma, o litigante tem a obrigação de*

apresentar, juntamente com a impugnação, as provas que militam em seu favor e que sustentam os argumentos apresentados.

27. Por fim, quanto aos recolhimentos de PIS/Pasep sob o código 8301 (folha de pagamentos), cujas cópias dos comprovantes foram anexadas nas fls. 335/356, vê-se que a fiscalização não deduziu os mesmos no auto (fls. 245/247), cabendo tal providência, conforme abaixo: [tabela omitida]

Conclusão

28. Diante do exposto, vota-se pela procedência parcial da impugnação, devendo ser mantido integralmente o lançamento de Cofins e parcialmente o de PIS/Pasep, conforme tabela no item 27 deste Voto.

(grifei)

Inconformada com a decisão supra, a contribuinte apresentou recurso voluntário de fls. 400 a 431, pelo qual alega, abreviadamente, que:

a) as contribuições sociais indicadas no art. 195 da Constituição Federal têm natureza tributária, conforme pacífico entendimento doutrinário e a jurisprudência do STF;

b) tais contribuições sociais, em razão de sua natureza tributária, sujeitam-se ao disposto no art. 146 da Carta Magna, vale dizer, cabe à lei complementar dispor sobre as limitações ao poder de tributar, dentre as quais se encontra o instituto da imunidade;

c) a alínea 'c' do inciso VI do artigo 150 demanda lei complementar para sua aplicação, pelo que a imunidade da pessoa jurídica ali descrita implica atendimento aos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional;

d) as instituições de educação e assistência social, como a recorrente, estão amparadas pela imunidade constitucional. A imunidade descrita é extensiva às contribuições, por força do parágrafo 7º, do artigo 195 da Constituição Federal, nada obstante a utilização incorreta do vocábulo "isentas", pelo constituinte;

e) a recorrente, na condição de associação civil sem finalidade lucrativa e preenchendo os requisitos do art. 14 do CTN, enquadra-se na regra do art. 195, § 7º, da Constituição Federal;

f) o STF, no julgamento da ADI 2028/DF, decidiu que os serviços de saúde e de educação estão abrangidos pelo art. 203 da Constituição Federal, isto é, compõem o rol de atividades definidas como de assistência social;

g) além de já preencher os requisitos do art. 14 do CTN, a recorrente também exerce atividade contemplada pela ADI 2028/DF, pelo que descabe a aplicação do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, na forma descrita pela autoridade lançadora (fls. 2 do Termo de Verificação Fiscal), em razão da reserva material de lei complementar;

h) o STF apreciou a inconstitucionalidade do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, na sistemática de repercussão geral, quando do julgamento do RE 566.622/RS;

i) o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, foi revogado pela Lei nº 12.101, de 2009, em data posterior aos fatos objeto do lançamento de ofício. Ademais, a lei posterior, revogadora, também padece de inconstitucionalidade formal, por ser resultante de rito legislativo ordinário, pelo que não pode servir de parâmetro para gozo da imunidade prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal.

j) deve ser também afastada a aplicação do art. 46 do Decreto nº 4.524, de 2002, cujo texto determina a aplicação do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991;

k) as instituições privadas de ensino superior que aderirem ao PROUNI têm direito à isenção de tributos, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 456, de 05.10.2004, tendo a recorrente aderido ao programa em 26/11/ 2004 e realizado os respectivos Termos Aditivos sendo, portanto, manifestamente isenta no tocante ao PIS e COFINS.

Ao final, requer julgamento pela procedência do recurso voluntário, reformando-se o acórdão da DRJ, com a consequente anulação do auto de infração.

É o relatório.

Durante seu voto, o relator relembra que o tema já foi apreciado por este Conselho e cita o Acórdão nº 9303-012.924, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de 14/03/2022, e outros importantes julgados do STF, que nos ajudam a analisar a questão, razão pela qual abaixo os transcrevo:

Nada obstante, o tema já foi apreciado por este Conselho. Dentre os acórdãos pertinentes, ressalto o de nº 9303-012.924, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 14/03/2022, julgado que adere a parte do meu entendimento sobre a matéria, pelo que transcrevo as razões de decidir do voto vencedor:

Sendo assim, 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). Que no caso de entidades de 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 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).

(...)

Por fim, em sessão de julgamento finalizada em 26/03/2020, ao julgar a ADI 4480, o STF, analisando dispositivos da Lei nº 12.101/2009, concluiu pela constitucionalidade daqueles que tratavam tão somente de aspectos meramente procedimentais, e pela inconstitucionalidade de outros, em especial daqueles que impunham contrapartidas específicas para o usufruto da "imunidade", sem correspondência com a lei complementar.

E essa decisão restou integrada por meio do julgamento dos embargos declaratórios opostos tanto pelo contribuinte quanto pela União, cuja decisão foi finalizada em 06/02/2021, onde o STF entendeu por não modular os efeitos da decisão que considerou inconstitucionais determinadas regras postas pela legislação ordinária (Lei nº 12.101/2009) para a concessão de imunidade tributária às entidades filantrópicas, especialmente aquelas que fixavam contrapartidas necessárias à concessão do benefício.

É possível perceber que os dispositivos reconhecidos como inconstitucionais foram aqueles que traziam em seu conteúdo a exigência de contrapartidas específicas à concessão da "imunidade" que não encontravam respaldo em lei complementar, mas não a exigência do Cebas propriamente dita é inconstitucional, mas, sim, a exigência de contrapartidas específicas para que o Cebas seja concedido, face à necessidade de lei complementar para este fim. Ou seja, a decisão proferida na ADI 4480 também se apresenta compatível com a decisão exposta no RE 566.622/RS.

Assim entendo que a ausência do Cebas no presente caso não é suficiente para negar o direito à imunidade posta no artigo 195, §7º, da Constituição Federal.

Por fim, ressalto que a Lei Complementar nº 187/2021, em seu artigo 41 dispõe que são considerados extintos os créditos decorrentes de contribuições sociais lançados em desfavor de Entidades Sem Fins Lucrativos que atuam nas áreas da Assistência Social, Educação ou de Saúde, expressamente motivados por decisões derivadas de processos

administrativos ou judiciais com base em dispositivos da lei ordinária anterior do CEBAS (Lei nº 12.101/2009), declarada inconstitucional pelo STF, no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2028 e 4480 e correlatas.

O referido dispositivo favorece as entidade que foram alvo de lançamentos fiscais em virtude do não atendimento aos requisitos contidos na Lei nº 12.101/2009 (anterior lei do CEBAS).

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.

A par do acima colacionado, é certo que a Suprema Corte não foi ao extremo de descaracterizar a atividade de assistência social passível de gozo do benefício, conforme ponto levantado pelo Min. Moreira Alves, em sede de julgamento de medida cautelar na ADI 2028, também aduzido no RE566622:

*Relativamente à questão de fundo, atente-se para o caráter linear e abrangente do §7º do artigo 195 da Constituição Federal: [...] No preceito, cuida-se de entidades beneficentes de assistência social, não estando restrito, portanto, às instituições filantrópicas. **Indispensável, é certo, que se tenha o desenvolvimento da atividade voltada aos hipossuficientes,** àqueles que, sem prejuízo do próprio sustento e o da família, não possam dirigir-se aos particulares que atuam no ramo buscando lucro, dificultada que está, pela insuficiência de estrutura, a prestação do serviço pelo Estado. (grifei)*

Ao analisar os fatos, este Colegiado optou por converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência, por não ter a fiscalização apreciado a conformação da fiscalizada aos requisitos previstos no art. 14 e no art. 9º, § 1º, do CTN, a saber:

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

(...)

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

(...)

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.

Após cumprimento de diligência, retornam os autos a este Colegiado, com os seguintes resultados:

i. Após regularmente intimado para prestar esclarecimentos relativo ao cumprimento dos itens referidos nos arts, 9º, § 1º e 14 do CTN, a recorrente se limitou a invocar o instituto da “Prescrição Intercorrente”, sem apresentar documentação ou esclarecimentos que comprovem o solicitado;

ii. Em Relatório de Diligência Fiscal, a fiscalização esclarece que nos anos-calendário de 2006 e 2007 não havia escrituração contábil digital (ECD) nem escrituração contábil fiscal (ECF) e que as informações relativas ao contribuinte somente constavam em DIPJ e GFIP, que não são instrumentos hábeis para análise do cumprimento dos artigos 9º, § 1º, e 14 do Código Tributário Nacional (CTN).

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi**, Relatora

Verificados os pressupostos de admissibilidade e tempestiva no julgamento anterior.

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da DRJ que não acolheu as alegações de mérito apresentadas pelo recorrente, limitando-se a determinar que, do valor lançado de ofício a título de Contribuição para o PIS/Pasep, fossem abatidos os montantes

relativos à referida contribuição que tivessem sido recolhidos espontaneamente pela autuada, providência que não havia sido adotada pela autoridade fiscal.

Nesse contexto, verifica-se que o lançamento de ofício da Contribuição para o PIS/Pasep teve como fundamento o fato de a fiscalizada não possuir Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) nem registro como Entidade Beneficente de Assistência Social no Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS, em desconformidade com o disposto no art. 46 do Decreto nº 4.524, de 2002, e no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

Conforme estatuto social apresentado, a recorrente é uma associação civil, sem fins lucrativos, e que conforme Estatuto Social tem por finalidade, entre outros:

- i) organizar, manter e desenvolver a cultura, a educação e a instrução, nos termos dos princípios consignados na legislação respectiva;
- ii) contribuir para o desenvolvimento da cultura e do ensino do Brasil;
- iii) contribuir para o desenvolvimento da solidariedade humana, através do aperfeiçoamento do homem e da preservação da cultura brasileira inspirada nos princípios morais, cívicos e democráticos;
- iv) realização ou participação de congressos, seminários, conferências, excursões e reuniões com finalidades educacionais, culturais e sociais;
- v) atividades na área do ensino à distância, através de cursos livres de educação, idiomas, preparatório para concursos e vestibulares;
- vi) parcerias com instituições de ensino devidamente cadastradas no Ministério da Educação para o oferecimento de graduação, semi-graduação, nível técnico ou tecnológico na forma presencial, semipresencial e não presencial por meio de utilização das tecnologias de comunicação; e
- vii) planejamento, elaboração, transformação, realização e produção de cursos, conteúdos didáticos, materiais de ensino a distância (não presencial), presencial ou semipresencial para uso próprio ou de terceiros.

Claramente a instituição em questão possui finalidade voltada ao desenvolvimento de atividades educacionais e culturais, conforme delineado em seu estatuto. Suas ações concentram-se na organização e manutenção de atividades de ensino, abrangendo a promoção da cultura, da educação formal e da instrução, bem como a realização de eventos educacionais, inclusive mediante parcerias com instituições reconhecidas pelo Ministério da Educação.

Ainda que o ordenamento jurídico admita, em determinadas situações, que a atividade educacional possa integrar as ações de assistência social, conforme dispõe o artigo 203 da Constituição Federal, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE nº 566.622, remeteu ao entendimento firmado pelo Ministro Moreira Alves no voto proferido na ADI nº 2.028, abaixo transcrito. Nessa manifestação, restou claro que, para fins de imunidade tributária vinculada à

assistência social, é imprescindível que as atividades desenvolvidas sejam direcionadas ao atendimento de pessoas em situação de vulnerabilidade social.

Entidade beneficente é aquela sem fins lucrativos, que não visa a interesse próprio, mas alheio, trabalhando em benefício de outros. Deve atuar no campo da assistência social, auxiliando o Estado na busca pela melhoria de vida da população e realização de necessidades básicas em favor dos hipossuficientes. Como fez ver o ministro Moreira Alves, na citada Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028:

*Relativamente à questão de fundo, atente-se para o caráter linear e abrangente do §7º do artigo 195 da Constituição Federal: [...] No preceito, cuida-se de entidades benéficas de assistência social, não estando restrito, portanto, às instituições filantrópicas. **Indispensável, é certo, que se tenha o desenvolvimento da atividade voltada aos hipossuficientes**, àqueles que, sem prejuízo do próprio sustento e o da família, não possam dirigir-se aos particulares que atuam no ramo buscando lucro, dificultada que está, pela insuficiência de estrutura, a prestação do serviço pelo Estado. (g.n.)*

No presente caso, a recorrente não se qualifica como entidade beneficente de assistência social nos moldes exigidos pelo art. 195, § 7º, da Constituição Federal. Ainda que se admitisse, apenas em caráter argumentativo, que sua atuação se aproxima das finalidades assistenciais, não há qualquer comprovação de que preste atendimento gratuito e efetivo a pessoas carentes ou em situação de vulnerabilidade socioeconômica, requisito indispensável para o reconhecimento da imunidade.

A entidade, em seu Recurso Voluntário, pleiteia o cancelamento do Auto de Infração e, para tanto, invoca também a imunidade prevista no inciso VI, alínea "c", do artigo 150 da Constituição Federal, abaixo transcrito:

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

*c) patrimônio, 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, atendidos os requisitos da lei;*

(...)

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

Sobre o tema, o Código Tributário Nacional – CTN assim dispõe:

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

I - instituir ou majorar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos arts. 21, 26 e 65;

II - cobrar impôsto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;

III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;

IV - cobrar impôsto 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.

(...)

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nêle 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 – mantere

m escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

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

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

Neste sentido, este Colegiado encaminhou a diligência para comprovação pela entidade dos requisitos estabelecidos no art. 14 do CTN.

Em resposta à intimação recebida no decorrer da diligência, a recorrente se absteve de demonstrar o cumprimento dos requisitos previstos no artigo 14 do Código Tributário Nacional, bem como a destinação de suas atividades ao atendimento de pessoas em situação de hipossuficiência, limitando-se a alegar a ocorrência da prescrição intercorrente.

Por outro lado, a fiscalização, em seu relatório, informa que não foi possível comprovar o solicitado por meio de acesso aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, uma vez que o período em questão antecede a implementação da Escrituração Contábil Digital (ECD) e da Escrituração Contábil Fiscal (ECF). Ademais, as informações relativas ao contribuinte estavam registradas apenas na DIPJ e na GFIP, documentos que não se revelam adequados para a análise do cumprimento dos artigos 9º, § 1º, e 14 do Código Tributário Nacional (CTN).

No que tange à prescrição intercorrente, arguida em resposta à diligência, este Colegiado já firmou entendimento por meio da Súmula CARF nº 11, a qual é aplicável ao presente caso, não sendo possível atender ao pleito apresentado.

Súmula CARF nº 11:

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

*Acórdão nº 103-21113, de 05/12/2002 Acórdão nº 104-19410, de 12/06/2003
Acórdão nº 104-19980, de 13/05/2004 Acórdão nº 105-15025, de 13/04/2005
Acórdão nº 107-07733, de 11/08/2004 Acórdão nº 202-07929, de 22/08/1995
Acórdão nº 203-02815, de 23/10/1996 Acórdão nº 203-04404, de 11/05/1998
Acórdão nº 201-73615, de 24/02/2000 Acórdão nº 201-76985, de 11/06/2003*

Quanto à possibilidade de exigência do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) ou de registro como Entidade Beneficente de Assistência Social no Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS, em conformidade com o disposto no art. 46 do Decreto nº 4.524, de 2002, e no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, o entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que tal exigência é constitucional.

No julgamento da Reclamação nº 60.769/SC, a Segunda Turma do STF reafirmou que os aspectos procedimentais atinentes à comprovação dos requisitos exigidos pelo art. 14 do

Código Tributário Nacional podem ser disciplinados por meio de lei ordinária. A Corte assentou que a lei complementar é exigida apenas para definir o modo beneficente de atuação das entidades de assistência social, nos termos do art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

Conforme destacado na ementa do referido julgado:

"É constitucional a exigência do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) por meio de lei ordinária. [...] O entendimento firmado no julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 566.622-RG 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. Já 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." (STF, Rcl 60.769/SC, Rel. Min. Dias Toffoli, Segunda Turma, j. 17.10.2023, DJe 18.10.2023)

Assim, é legítima a exigência do CEBAS como condição para o reconhecimento da imunidade tributária das contribuições sociais, desde que tal exigência decorra de norma ordinária, como expressamente previsto no art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991.

No caso das entidades educacionais, a apresentação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) configura requisito legal de natureza objetiva e imprescindível à fruição da imunidade tributária. A sua ausência obsta, de forma definitiva, o reconhecimento do benefício fiscal pleiteado.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi