



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19558.720333/2013-11
ACÓRDÃO	3402-011.870 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de maio de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 15/04/2011

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

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar o auto de infração.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Jorge Luis Cabral – Presidente Substituto

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cynthia Elena de Campos, Bernardo Costa Prates Santos, Mariel Orsi Gameiro, Rafael Luiz Bueno da Cunha (suplente convocado), Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Jorge Luis Cabral (Presidente Substituto). Ausente o conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, substituído pelo conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 08-037.933 (e-fls. 318-333), proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE, que julgou improcedente a impugnação, com o seguinte resultado:

I – **PRELIMINARMENTE**, por maioria dos votos:

- a) **CONHECER** do teor da Peça Impugnatória apresentada pelo sujeito passivo;
- b) **NÃO APRECIAR** as alegações de inconstitucionalidade e o pedido de envio de intimações ao endereço dos causídicos.

Vencido o julgador Ricardo Serra Rocha quanto à apreciação do pedido de envio de intimações ao endereço dos causídicos, **conforme declaração de voto..**

II- **NO MÉRITO**, por unanimidade, **JULGAR IMPROCEDENTE** a impugnação, mantendo a exigência, no montante de **R\$ 49.466,38**, em desfavor da FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ.

A decisão de primeira instância foi proferida com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 15/04/2011

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. LIMITES DE COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

O controle de constitucionalidade dos atos legais é matéria afeta ao Poder Judiciário. Descabe às autoridades administrativas de qualquer instância examinar a constitucionalidade das normas inseridas no ordenamento jurídico nacional, consoante o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 15/04/2011

ISENÇÃO/IMUNIDADE. CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ART.14 CTN. REQUISITOS DA LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. CUMPRIMENTO.

Para gozarem dos benefícios de isenção e/ou imunidade tributária as entidades beneficentes de assistência social devem atender, cumulativamente, aos requisitos dispostos em legislação específica (Lei 8.212/91 e Lei 9.532/97).

DIREITO ADQUIRIDO À ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA. REQUISITOS DA LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE.

Não há direito adquirido à isenção sob forma perpétua. Para manutenção do benefício fiscal a entidade deve se amoldar aos novos requisitos da legislação superveniente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem sintetizar os fatos, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

Da autuação

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra o sujeito passivo em epígrafe, por intermédio do qual se exige o crédito tributário consolidado no valor de **R\$ 49.466,38** (quarenta e nove mil, quatrocentos e sessenta e seis reais e trinta e oito centavos), relacionado a tributos incidentes na importação (Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, PIS/COFINS-Importação), além dos juros e multas.

Reproduz-se a seguir alguns trechos dos termos em que foram descritos no Relatório Fiscal, fl. 5 e seguintes, os fatos que ensejaram o lançamento:

“O importador FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ, CNPJ 07.373.434/0001-86, registrou em 15/04/2011 Declaração de Importação (DO) Nº 11/0693886-2 no SISCOMEX não recolhendo os tributos devidos, alegando IMUNIDADE CONSTITUCIONAL para não efetuar os recolhimentos dos tributos que normalmente incidiriam na importação dessas mercadorias, apresentando como fundamentação legal os seguintes dispositivos:

I) para o I.I. e o I.P.I.:

“Art. 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição Federativa (sic) do Brasil, c/c Art. 14 do CTN”;

II) para o PIS/PASEP-importação e a COFINS-importação:

“Art. 2º, inciso VII, da Lei nº 10.865, de 30/04/2004.”

(...)

Ocorre que para fazer jus ao não recolhimento de tributos ao amparo de imunidade constitucional, o importador deve comprovar que atende aos requisitos da Lei, conforme dispõe o Art. 14 da Lei nº 5.172/1966-CTN e o §2º do Art. 12 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997.

Destarte, foi registrada no SISCOMEX-IMPORTAÇÃO pela fiscalização de despacho da Alfândega da RFB no Porto de Pecém-Ce a seguinte exigência, em 27/04/2011:

Para fazer jus ao disposto no Art. 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal/88(imunidade das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos) e também à isenção de contribuições sociais de que trata o Art. 2º, inciso VII da Lei nº 10.865 de 2004(isenção de Pis/Pasep-importação e Cofins-importação), nos termos do Art. 195, § 7o da C.F./88, o importador está obrigado a COMPROVAR que atende ao disposto no Art. 1º do Decreto nº 7.237, de 20 de julho de 2010, ou seja, que se trata efetivamente de entidade reconhecida pelo Governo Federal como Beneficente de Assistência Social, apresentando:

I) cópia da concessão de certificação como Entidade Beneficente de Assistência Social pelo Ministério de sua área de atuação (e/ou demais Ministérios, se houver mais de uma área de atuação da requerente, conforme dispõe o Art. 12 do Decreto nº 7.237/2010);

II) cópia da decisão publicada no Diário Oficial da União que deferiu o requerimento concessão de certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social. Caso o importador não apresente a documentação solicitada, deverá recolher integralmente os impostos e contribuições com devidos acréscimos legais.

(...)

Inconformado com a exigência fiscal, o importador ingressou no Poder Judiciário com pedido de LIMINAR em sede de MANDADO DE SEGURANÇA em 05/05/2011, processo nº 0005711-71.2011.4.05.8100, visando à liberação das mercadorias da DI nº 11/0693886-2, efetuando para esse fim depósitos judiciais no montante dos tributos não recolhidos na data do registro da DI, acrescidos de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) por tributo (exceto para o 1PI, cujo Fato Gerador é o desembaraço da DI, ainda não ocorrido naquele momento), mais juros SELIC de 1% (um por cento).

Questionada pela autoridade judiciária se o valor das garantias prestadas correspondiam efetivamente à INTEGRALIDADE do montante a ser cobrado na referida Declaração de Importação, a Alfândega da RFB de Pecém-Ce respondeu afirmativamente, (...)

(...)

Em 03/06/2011, foi proferida a Decisão nº 49/2011 no âmbito do processo judicial nº 0005711-71.2011.4.05.8100, pelo Juiz Federal da 5ª Vara/CE, Dr. João Luis Nogueira Matias, que DEFERIU a liminar requestada pela impetrada, sendo determinado à autoridade impetrada (Fls.42 a 44) a liberação das mercadorias objeto da DI nº 11/0693886-2, com fundamento na suspensão da exigibilidade do crédito tributário (Art. 151 da Lei nº 5.172/1966-C.T.N.), haja vista o depósito integral da causa efetuado pela impetrante. Destarte, só restou à autoridade administrativa, após ciência dessa decisão,

em 06/06/2011, proceder ao seu cumprimento, retomando o despacho e desembaraçando a DI em 07/06/2011.

(...)

Não obstante Sentença Judicial proferida em favor da Fazenda Nacional sobre a presente lide, emitida em 12/09/2011, (...)

(...) o Lançamento, por se tratar de atividade administrativa vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional (Art. 142 do C.T.N.), deve ser efetuado para constituição do crédito tributário da Fazenda Nacional para fins de prevenção de decadência.(...)

(...)

Portanto, uma vez que o importador não logrou comprovar que faz jus à imunidade constitucional que alega possuir, como inclusive consta na SENTENÇA JUDICIAL, de primeira instância que lhe foi DESFAVORÁVEL, lavra-se o presente AUTO DE INFRAÇÃO (...)"

Conforme Decisão Judicial (fls. 312-317), em 31/08/2016, o Superior Tribunal de Justiça – STJ **negou seguimento** ao Recurso Especial interposto pela impugnante.

Da impugnação

Cientificado do Auto de Infração, em 31/05/2013, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 138-163), em 24/06/2013, na qual alega em síntese que:

- a autuada é destinatária das regras de imunidade contidas nos artigos 150, VI, "c" e 195, § 72 da Constituição Federal e, ao mesmo tempo, cumpridora dos requisitos previstos no art. 14 do CTN de modo que nenhuma tributação poderá atingir seu patrimônio, muito menos por força de lei ordinária que pretende alterar os requisitos estabelecidos no Código Tributário Nacional para a fruição da imunidade, como é o caso das exigências contidas na Lei 8212/91 (em virtude das alterações procedidas pela Lei 9532/97).

- a impugnante é entidade beneficente, que atua no ramo da assistência social, sendo fiel cumpridora das exigências constantes do art. 14 do CTN, ou seja, não aufera lucro, aplica integralmente seus recursos para a manutenção de seus fins, além de manter escrituração contábil específica. Por tal motivo, faz jus à imunidade de impostos e contribuições, nos termos da alínea c do inciso VI do art. 150 e do § 7o do art. 195 da CF/88, sem que seja admitida qualquer limitação normativa infraconstitucional que possa comprometer a finalidade de tais normas, haja vista a prevalência da interpretação teleológica que vai ao encontro da vontade do legislador.

-"Portanto, o Auto de Infração combatido ao exigir da Impugnante o preenchimento de outros requisitos, além dos previstos no art. 14 do CTN, viola a Constituição Federal..."

- possui direito adquirido face a sua constituição ter se dado anteriormente ao Decreto-Lei 1.577/77, o que desampara os fundamentos do Auto de Infração, ou seja, também por essa razão, só poderão ser exigidos os requisitos determinados: i) pelo Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), constantes de seu artigo 14, e; ii) pela Lei 3.577/59, a qual, em seu artigo 1o, exigia somente que as entidades filantrópicas fossem reconhecidas como de utilidade pública federal e que seus diretores não percebessem remuneração.

- “o auditor fiscal, quando da lavratura do Auto de Infração, desconsiderou que a impugnante é uma entidade de assistência social e de educação, fazendo jus à imunidade tributária, garantida pela Constituição Federal”.

- requer que todas as intimações relativas ao presente Auto de Infração sejam efetuadas em nome e endereço de Carlos Roberto Siqueira Castro, OAB-CE nº 14325-A - requer produção de produção por todos os meios admitidos no direito.

- por fim, requer seja julgado improcedente o lançamento ora discutido.

Da conversão do julgamento em diligência

O julgamento do processo foi convertido em diligência (Resolução 08-002.997 - 2ª Turma da DRJ/FOR– fls. 244-247) para que a unidade de origem tomasse as seguintes providências:

Diante do exposto, com base no artigo 63 do Decreto nº 7.574, de 2011, para que se possa formar livre convicção quanto à configuração de renúncia às instâncias administrativas, voto pela CONVERSÃO DO PRESENTE JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, no sentido de remeter o processo à unidade de origem para anexação de cópia do inteiro teor da petição inicial e outros documentos que esclareçam qual a matéria sob exame no processo judicial em referência, inclusive decisões posteriores.

Do resultado da diligência

A Fiscalização em atenção à acima referida diligência requerida por esta turma de julgamento apresentou Informação Fiscal (fl. 280) e documentos (fls. 249-279):

Assim, em atendimento à determinação de diligência, foi anexada a petição inicial referente ao processo judicial nº 0005711-71.2011.4.05.8100, bem como outros documentos, conforme fls. 249 a 279.

Da manifestação da impugnante sobre o Termo de Verificação Fiscal

A impugnante, cientificada da Resolução da DRJ/FOR e das informações prestadas pela Fiscalização, apresentou manifestação (fls. 286-289), em 07/07/2016:

“... observa-se que NÃO HÁ IDENTIDADE DE PEDIDOS NAS DUAS INSTÂNCIAS, QUAIS SEJAM A JUDICIAL E A ADMINISTRATIVA, uma vez que, na judicial, se discute a ilegalidade da retenção de mercadorias com o nítido propósito de recolhimento coercitivo de tributos, requerendo-se a liberação dos objetos face à ilegalidade perpetrada pelo Fisco, enquanto na via administrativa o pedido é pelo reconhecimento do direito constitucional à imunidade tributária de que é dotada a Fundação, de modo que seja julgado improcedente o auto de infração.

(...)

Isto posto, requer o regular processamento deste feito, com o consequente julgamento da Impugnação Administrativa apresentada pela autuada.”.

A Contribuinte foi intimada da decisão recorrida pela via eletrônica em data de 24/03/2017 (Termo de Abertura de Documento de fls. 337), apresentado o Recurso Voluntário de fls. 341-364 em 24/04/2017 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 340), requerendo que seja reconhecida a imunidade tributária, julgando o Auto de Infração improcedente, o que fez com os mesmos argumentos da peça de impugnação.

Inicialmente, o julgamento do recurso foi convertido em diligência através da **Resolução nº 3402-001.252** (e-fls. 371-378), proferida para que para sobrestar o julgamento do presente caso até o trânsito em julgado do RE 566.622, na forma do Ofício 594/R.

Através do Despacho de Devolução de fls. 381, foi informado nos autos que o Recurso Extraordinário nº 566.622 teve seu julgamento final dos Embargos Declaratórios, decidido nos seguintes termos:

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.

Em sessão de 23 de setembro de 2021 o julgamento do recurso foi convertido em diligência através da Resolução nº 3402-003.189, para que a Unidade de Origem proceda à intimação da Recorrente para que, no prazo de 30 (trinta) dias, comprove nos autos o atendimento aos requisitos do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991 e/ou do artigo 14 do Código Tributário Nacional, especialmente com relação ao Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), bem como esclareça se tais requisitos encontravam-se satisfeitos no período abrangido pelo lançamento objeto deste litígio.

Realizada a diligência, o processo retornou para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Cynthia Elena de Campos**, Relatora

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Conforme análise já realizada através da Resolução nº 3402-001.252, reitero que o Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Mérito

Como relatado, versa o presente litígio sobre crédito tributário constituído por meio de auto de infração lavrado no valor total originário de R\$ 49.466,38 (quarenta e nove mil, quatrocentos e sessenta e seis reais e trinta e oito centavos), correspondente ao Imposto de Importação, ao IPI, à COFINS-Importação e ao PIS/PASEP-Importação, além de multas e juros de mora, incidentes sobre mercadorias importadas através da Declaração de Importação nº 11/0693886-2.

Desde já esclareço que a Unidade de Origem constatou em diligência fiscal que o processo judicial nº 0005711-71.2011.4.05.8100 não tem o mesmo objeto e/ou identidade de pedidos, passível de restar configurada concomitância e atrair a Súmula CARF nº 1.

Considerou a Autoridade Fiscal que não foram apresentados os documentos relacionados no art. 141 do Decreto nº 6.759/2009, entre os quais, **(i)** a declaração do Ministério da Educação informando a compatibilidade dos bens importados à atividade da instituição; **(ii)** a comprovação de que a entidade não distribui lucros aos seus diretores; **(iii)** a documentação que comprove a não remuneração de seus dirigentes.

Com isso, entendeu a Fiscalização que não restou comprovado o direito à imunidade do Imposto de Importação e do IPI, na forma prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal, bem como a isenção das Contribuições Sociais (PIS e COFINS), com base no art. 2º, inciso VII, da Lei nº 10.865/2004.

Por sua vez, como bem destacado na Resolução nº 3402-001.252, a controvérsia em análise se restringe a definição sobre quais são os requisitos legalmente exigidos para aproveitamento da imunidade destinada às entidades beneficentes, resultando na análise sobre a aplicação do art. 14 do CTN ou do disposto no art. 55 da lei n. 8.212/91.

Argumenta a Recorrente que: **(i)** é imune ao pagamento dos tributos exigidos, considerando o disposto nos artigos 150, inciso VI, alínea "c", 195, § 7º e 146, inciso II, todos da *Magna Lex*, bem como o disposto no art. 14 do Código Tributário Nacional e, **(ii)** atende todos os requisitos estabelecidos em lei complementar para gozar da imunidade citada.

Alega, ainda, que foi reconhecida como entidade de utilidade pública por meio de leis municipais e estaduais, bem como por Decreto Federal, obtendo o direito à imunidade constitucional dos tributos incidentes nas suas atividades.

Através do Recurso Extraordinário nº 566.622/RS, julgado na sistemática de repercussão geral¹, o Egrégio Supremo Tribunal Federal analisou a inconstitucionalidade formal do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, com decisão proferida com a seguinte Ementa:

¹ REPERCUSSÃO GERAL - ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - IMUNIDADE - CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - ARTIGO 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Admissão pelo Colegiado Maior. (RE 566622 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 21/02/2008, DJe-074 DIVULG 24-04-2008 PUBLIC 25-04-2008 EMENT VOL-02316-09 PP-01919)

IMUNIDADE – DISCIPLINA – LEI COMPLEMENTAR. Ante a Constituição Federal, que a todos indistintamente submete, a regência de imunidade faz-se mediante lei complementar.

Por sua vez, os Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário em referência foi julgado, conforme Ementa abaixo:

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. **(sem destaque no texto original)**

Conforme analisado no Acórdão nº 2202-08.123, com o qual esta Relatora concorda, a atuação da lei ordinária se restringe essencialmente ao funcionamento dessas entidades, tratando dos aspectos procedimentais. A imunidade, por outro lado, sendo uma limitação constitucional ao poder de tributar, deve ser regulada exclusivamente por lei complementar, em conformidade com o art. 146 da Constituição Federal e com o julgamento do RE 566.622/RS.

Com isso, eventual descaracterização da imunidade, portanto, deve ser feita à luz do art. 14 do Código Tributário Nacional, que tem *status* de lei formal complementar.

Assim dispõe o Código Tributário Nacional:

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

IV - cobrar imposto sobre:

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 2001)

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.

No presente caso, foram apresentados com a peça de impugnação os seguintes documentos:

- ✓ Lei Municipal nº 3875/71, Lei Estadual nº 9455/71 e Decreto Federal nº 86.871/1982, todas declarando a Entidade como sendo de utilidade pública;
- ✓ Atestado de registro da Entidade no Conselho Nacional de Assistência Social;
- ✓ Certidão do Ministério da Justiça atestando a manutenção do título da utilizada pública conferido pelo Decreto Federal nº 86.871/82;
- ✓ Parecer Municipal exarado no Processo 2004/082250 após Fiscalização quanto ao atendimento dos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional;
- ✓ Certidão de trânsito em Julgado da decisão concessiva da segurança no Mandado de Segurança nº 99.0009623-1;
- ✓ Acórdão do TRF da 5ª Região ratificando sentença monocrática;
- ✓ Recurso Administrativo contra indeferimento da renovação do CEBAS;
- ✓ Balanço Patrimonial.

Após, através da Resolução nº 3402-003.189, o julgamento do recurso foi convertido em diligência, para que a Unidade de Origem providenciasse a intimação da Recorrente para comprovar nos autos o atendimento aos requisitos do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991 e/ou do artigo 14 do Código Tributário Nacional, especialmente com relação ao Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), bem como se tais requisitos encontravam-se satisfeitos no período abrangido pelo lançamento objeto deste litígio.

Em resposta, a Contribuinte argumentou que estão satisfeitos os requisitos dos artigos 9 e 14 do Código Tributário Nacional, reportando àqueles já apresentados com a peça de

impugnação, bem como anexando documentos que atestam o requerimento do CEBAS perante o Ministério da Educação (MEC), conforme protocolo registrado sob o nº 23000.012081/2021-29, além do Estatuto Social e Ata de Reunião do Conselho Curador e o Balanço Patrimonial de 2013 e 2014.

Como observado pela defesa, tais documentos evidenciam a ausência de distribuição de lucros e a não remuneração de diretores (conforme artigo 10º, parágrafo único, do estatuto), além de aplicação integral dos recursos na manutenção e nos objetivos estatutários da entidade (conforme artigo 9º) e a transparência na escrituração das receitas e despesas, com a publicação anual do balanço patrimonial.

Outrossim, o cumprimento dos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional igualmente foi reconhecido por meio do **Parecer do Município exarado no Processo nº 2004/082250 (e-fls. 197)**, conforme abaixo reproduzido:

PARECER

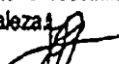
Como já citado no relatório precedente, verifica-se no Estatuto Social da Requerente que a mesma trata-se de uma entidade de educação e de assistência social, sem fins econômicos, que tem por objeto social a prestação de serviços de ensino superior. Verificou-se também, que estatutariamente, a entidade está vedada à distribuição dos seus resultados, bem como qualquer parcela do seu patrimônio, devendo ainda, os superávits apurados serem destinados à aplicação nos objetivos sociais da entidade.

Pela constatação aludida acima, tem-se que, à análise do pedido da Requerente deve ser feita com base na alínea "c" do Inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, que veda a tributação do patrimônio, da renda e dos serviços das entidades de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, desde que atendidos os requisitos estabelecidos em lei.

Como já exposto, em função da atividade objeto da Requerente e do dispositivo constitucional que a mesma pode ser enquadrada para gozo do benefício da imunidade tributária, coube-nos, portanto, verificar se a mesma observa os requisitos legais, previstos no artigo 14 do CTN, para fins de concessão do benefício da imunidade tributária.

Com base na documentação fisco-contábil fornecida, nas análises realizadas nas amostras selecionadas, verificou-se que a Entidade mantém escrituração contábil regular dos seus atos e fatos administrativos e aplica os seus recursos no país e nos objetivos da entidade e ainda, não foi encontrado nenhum elemento que pudesse caracterizar a distribuição do seu patrimônio ou de suas rendas à qualquer título, resultando, portanto, na conclusão de que a Requerente atende aos requisitos legais para a concessão do benefício da imunidade.

Ressalva-se, porém, que o benefício da imunidade tributária, no caso do Fisco Municipal, aplica-se, tão somente, a não cobrança de IPTU sobre os seus bens imóveis, bem como, a não incidência de ITBI sobre a transmissão ou cessão de direitos a eles relativos e ainda, a não incidência do ISS sobre os seus serviços por ela prestados. Estando, a entidade sujeita ao cumprimento de todas as obrigações acessórias, legalmente impostas pelo Município, visando o controle da arrecadação destes impostos e ainda, na forma do § 1º do artigo 9º da Lei nº 5.172/1966 – CTN e do disposto nos artigos 11 e 12 do Regulamento do ISSQN, ao cumprimento das atribuições de Responsável Tributário, pela retenção na fonte e recolhimento do ISS incidente sobre os serviços tomados, cujo imposto seja devido ao Município de Fortaleza.

✓ 

Diante do exposto, com base na alínea "c" do Inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal de 1988 e ainda, com base no Inciso III do artigo 5º do Regulamento do ISSQN, aprovado pelo Decreto nº 11.591, de 01 de março de 2004, somos pelo **DEFERIMENTO** do pedido de imunidade tributária, devendo esta condição ser anotada no cadastro da entidade no CPBS e nos cadastros dos imóveis de propriedade da entidade utilizados nas suas atividades-fins, cujas inscrições imobiliárias são: 304983-2 e 307013-1; ressalvando que a Entidade fica obrigada ao cumprimento das obrigações tributárias previstas na legislação tributária municipal, mencionadas no parágrafo anterior.

No tocante ao pedido realizado no Processo nº 2004/082250, com base no art. 271 do já citado Regulamento do ISSQN, somos pela **CONCESSÃO** do regime especial para emissão de Nota Fiscal de Serviços não Tributados – Série B, no modelo simplificado, em formulário contínuo, para ser emitida e entregue a cada tomador de serviço, por ocasião da sua prestação. Em relação aos serviços de educação, em função da Lei Complementar municipal nº 20/2004, a Fundação está dispensada de emitir documento fiscal, a partir de janeiro de 2005, desde que em substituição a eles seja emitido contrato de prestação de serviços educacional, a ser mantido arquivado para exibição ao Fisco, quando solicitado.

É o parecer que ora submetemos a apreciação superior.

Cumprе observar que, com base nos julgados do Eg. Supremo Tribunal Federal, de fato os requisitos para a fruição da imunidade prevista no § 7º do art. 195 da CF/88 são exclusivamente aqueles estabelecidos no art. 14 do Código Tributário Nacional, até a edição de Lei Complementar.

Igualmente observo que em 17 de dezembro de 2021 foi publicada a Lei Complementar nº 187/2021, reformulando as regras para a certificação das entidades beneficentes e regulando os procedimentos relativos à imunidade de contribuições.

Essa lei complementar é fruto da decisão do STF, que, ao concluir o julgamento do RE nº 566.622/RS, ADI nº 2028 e correlatas, em 18/12/2019, com repercussão geral do Tema nº 32, determinou que uma lei complementar é necessária para regulamentar o funcionamento das entidades de assistência social.

Cumprе salientar que o fato gerador deste litígio ocorreu em 15/01/2011, ou seja, anterior à Lei Complementar nº 187/2021, motivo pelo qual não se aplica ao presente caso.

Ademais, em julgamento da ADI 4480, o Eg. STF declarou inconstitucionais vários dispositivos da Lei nº 12.101/2009, bem como reconheceu que o CEBAS possui efeito meramente declaratório, de modo que a ausência desse Certificado não impede o reconhecimento do direito à imunidade.

Destaco o r. voto vencedor da Ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, que conduziu o Acórdão nº 9303-010.974, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, através do qual os membros daquele colegiado, por voto de desempate (art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020), em dar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, conforme Ementa abaixo:

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.

Na forma permitida pelo § 1º do artigo 50 da Lei nº 9.784/1999, peço *vênia* para reproduzir o excelente voto vencedor em referência, o qual adoto como fundamento:

Recordo, assim, que a lide posta nos autos trata de 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.

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 complementar., 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 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).

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 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). O que é o caso dos autos, conforme atestado em diligência.

Portanto, como bem destacado pela Ilustre Conselheira Relatora da 3ª Turma da CSRF, depreende-se da conclusão adotada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, que as entidades beneficentes de assistência social para fins de fruição da “isenção” das contribuições de seguridade social devem observar as contrapartidas previstas no artigo 14 do Código Tributário Nacional, enquanto Lei Complementar.

Assim, “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)”.

Com tais considerações e, diante da documentação trazida aos autos pela Recorrente, constata-se pela configuração enquanto Entidade de Assistência Social, sem fins lucrativos, motivo pelo qual deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário, para que seja reconhecida a imunidade e, por consequência, cancelado o auto de infração.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o auto de infração.

É como voto.

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 3402-011.870 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 19558.720333/2013-11

Cynthia Elena de Campos

DOCUMENTO VALIDADO