



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.720258/2010-12
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.967 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 25 de outubro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FUNDACAO PEDRO PAES MENDONCA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Diante da existência da divergência jurisprudencial alegada, mostra-se imperioso o conhecimento do recurso.

PREVIDENCIÁRIO. IMUNIDADE. TERCEIROS. REQUISITOS. NECESSIDADE DE REQUERIMENTO.

Somente faz jus à isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias a contribuinte entidade beneficente de assistência social que cumprir, cumulativamente, os requisitos inscritos na legislação de regência vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, especialmente o artigo 55, §1º, da Lei nº 8.212/91, que, expressamente, trata da necessidade de apresentação de requerimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe negou provimento e manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-009.967 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 10480.720258/2010-12

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 2402003.247, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, em 22 de janeiro de 2013, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 370:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ISENÇÃO. APRESENTAÇÃO DO CEBAS NÃO ACOMPANHADO DE ATO DECLARATÓRIO DE ISENÇÃO JUNTO AO INSS NOS TERMOS DO § 1º DO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91. A Recorrente é entidade portadora do CEBAS Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social que sofreu autuação sob o fundamento de que, apesar de reconhecidamente de natureza filantrópica, não atendeu a formalidade prevista no § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91, segundo a qual a entidade deveria protocolar pedido de isenção junto ao INSS, a ser apreciado em 30 (trinta) dias e, somente a partir do deferimento, estaria esta alcançada pela isenção. DISPOSITIVO REVOGADO À ÉPOCA DA AUTUAÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 106, II, DO CTN. RETROATIVIDADE DE NORMA SE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE. O art. 55 da Lei nº 8.212/91, à época da autuação, já se encontrava revogado pela Lei nº 12.101/09. A partir da revogação e com a nova redação dada à matéria em questão, passou-se a desconsiderar a indispensabilidade do requerimento previsto pelo §1º. Apesar de a autoridade fiscal ter justificado a autuação por terem os fatos geradores ocorrido quando da vigência do dispositivo, patente a observância do quanto disposto no art. 106, II, do Código Tributário Nacional. Uma vez revogado o dispositivo, ainda que ocorridos supostos fatos geradores quando de sua vigência, se a nova disposição legal for mais favorável ao contribuinte, possível a aplicação retroativa da nova norma.

Portanto, ante a inexistência na norma vigente de previsão que imponha procedimento de formalidade junto ao INSS para fins de gozo da isenção, aplica-se ao caso o quanto dispõe o art. 106, II, do CTN. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE. ATO DECLARATÓRIO. EFEITO EX TUNC. Analisando a lógica imposta tanto pela previsão constitucional de imunidade quanto pela Lei nº 12.101/09, não se pode chegar a conclusão distinta daquela no sentido de que a concessão do CEBAS é ato meramente declaratório da condição da entidade e, em assim sendo, possua efeitos ex tunc. Neste sentido o Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento.

Cite-se como exemplo o julgamento do REsp nº 768.889/DF, de relatoria do Min. Castro Meira. Assim, considerando o quanto disposto no art. 106, II, do Código Tributário Nacional, bem como os efeitos retroativos concedidos ao CEBAS, voto pelo conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, para reconhecer que a entidade Recorrente encontrava-se alcançada pela imunidade/isenção de contribuições previdenciárias.

Recurso Voluntário Provido.

No que se refere ao Recurso Especial, fls. 385 e seguintes, houve sua admissão, por meio do Despacho de fls. 397 e seguintes, para rediscutir **a aplicação no tempo das disposições do artigo 55 da Lei nº 8.212/91 em confronto com as disposições da Lei nº 12.101/00.**

Em seu **recurso, aduz a Procuradoria da Fazenda Nacional**, em síntese, que:

a) o acórdão recorrido considerou que se aplica ao caso em exame, de forma retroativa, a Lei nº. 12.101/2009, que, em seu art. 29, suprimiu a exigência do ato declaratório de isenção;

- b) a Lei n. 12.101/2009 dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e regula, atualmente, os procedimentos de isenção das contribuições para a seguridade social;
- c) não se vislumbra nesse novo regramento qualquer das hipóteses previstas na legislação pátria capazes de ensejar a sua aplicação a fatos geradores pretéritos;
- d) a Lei 12.101/09 estabelece novo procedimento a ser adotado para verificação do cumprimento das condições para a concessão do Certificado das Entidades Beneficentes de Assistência Social – CEBAS, assim como fixa os requisitos para o gozo da isenção das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei 8.212/91;
- e) analisando o teor da referida legislação, constata-se, salvo melhor juízo, que a norma estabelece condições muito mais gravosas ao contribuinte, tanto no que concerne aos requisitos necessários para a concessão do CEBAS, quanto àqueles essenciais à fruição da isenção;
- f) o art. 106 do CTN é direito excepcional e, como se sabe, é regra elementar de hermenêutica que as exceções sejam interpretadas restritivamente. Não há como estender a retroatividade benigna a assuntos alheios às sanções tributárias;
- f) aplica-se à hipótese o art. 144 do CTN, segundo o qual o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada;
- g) a exceção prevista no § 1º do citado art. 144 do CTN não encontra aplicação ao caso, pois a Lei nº 12.101/09 não instituiu qualquer novo critério de apuração ou processo de fiscalização, não ampliou poderes de investigação nem outorgou ao crédito maiores garantias ou privilégios;
- h) não resta outra saída senão aplicar a norma vigente à época dos fatos geradores da exação remanescente em litúgio, para verificação dos requisitos necessários ao gozo da isenção, qual seja, o art. 55 da Lei 8.212/91.

Intimado, o Sujeito Passivo apresentou Contrarrazões, como se observa das fls. 448 e seguintes, alegando, em suma:

- a) o acórdão recorrido reconheceu o gozo da imunidade tributária constitucional como inquestionável. Para tanto, o acórdão analisou a questão da imunidade conferida pelo art. 195, § 7º, da CF/88;
- b) o acórdão entendeu que se trata de norma constitucional de eficácia contida, em que lei ordinária tem competência para regulamentar os critérios de constituição e funcionamento a serem atendidos pela entidade beneficente, conforme entendimento do STF;
- c) a decisão trata da necessidade da lei complementar para a concessão da imunidade, haja vista a necessidade do tema da imunidade está inserido nos limites constitucionais ao poder de tributar, tudo nos moldes do art. 146 da CF;
- d) a decisão recorrida determinou que os requisitos estabelecidos para a fruição da imunidade não devem ser aqueles contidos no art. 55 da Lei 8.212/91, mas sim no art. 14 do CTN, por ser Lei Complementar;
- e) apesar de reconhecida a imunidade e amplamente enfrentada pela decisão recorrida, a Fazenda Nacional deixou de se pronunciar sobre o presente tema, fato que implica em preclusão consumativa do direito;
- f) se um dos fundamentos utilizados pela decisão para dar provimento ao Recurso Voluntário foi a questão da imunidade regulamentada por LC, e se esse ponto não foi desafiado no recurso especial da Fazenda Nacional, evidente que tal ponto não pode ser modificado pela CSRF;
- g) no que se refere ao conhecimento, os acórdão paradigmas não refletem o caso tratado no presente processo;

h) no presente caso, foi dado provimento ao Recurso Voluntário da Recorrida em razão de que esta já dispunha do CEBAS. Já os acórdãos paradigmas citados pela Fazenda Nacional em nenhum deles é possível verificar a existência de CEBAS, ou seja, no caso paradigma, não foi apenas descumprido apenas formalidade, mas uma série de requisitos;

i) nos acórdãos paradigmas, é fácil de verificar a exigência dos elementos contidos no art. 55 da Lei 8.212/91, como se no caso dos paradigmas as autuadas não tivessem qualquer documento hábil para qualifica-las como entidades beneficentes de assistência social;

j) isso difere, por completo, do presente caso, pois a recorrida detém uma gama de documentos que a atestam como entidade beneficente de assistência social, inclusive atestado pelo CEBAS;

k) nos paradigmas, não se deixou de atender apenas ao comando do § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91, mas uma série de requisitos impostos como condição ao reconhecimento de entidade de assistência social;

l) diante da jurisprudência recente e pacífica do STJ sobre o efeito *ex tunc* do CEBAS, a Fazenda Nacional publicou o Parecer/CRJ/nº 2.132/2011, o qual orienta os Procuradores a não contestarem, recorrerem e, até mesmo, a desistirem dos recursos já interpostos;

m) no caso dos autos, a Recorrida dispunha do CEBAS. Só não dispunha do ato declaratório autorizando a isenção;

n) o presente caso está amparado pela retroatividade dos efeitos do ato declaratório, restando isenta a entidade. Logo, a decisão recorrida deve ser mantida por seus próprios fundamentos;

o) a CSRF, ao analisar a questão da necessidade de formalização da comunicação a um determinado órgão para a fruição de benefício fiscal firmou entendimento no sentido de que a ausência da citada comunicação não pode implicar na perda do benefício, em razão dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, bem como diante da ausência de previsão legal;

p) há decisões do CARF no sentido da retroatividade da Lei 12.101/09, bem como o efeito *ex tunc* próprio do ato declaratório.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

1. Do conhecimento

Aduz a Recorrida a impossibilidade de conhecimento do Recurso Especial interposto, essencialmente, em razão das distinções fáticas existentes entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas.

No caso analisado dos autos, a recorrida detém uma gama de documentos que a atestam como entidade beneficente de assistência social, inclusive atestado pelo CEBAS.

Por outro lado, nos paradigmas, não se deixou de atender apenas ao comando do § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91, mas uma série de requisitos impostos como condição ao reconhecimento de entidade de assistência social.

Assim, sustenta a Contribuinte a impossibilidade de conhecimento do Recurso Especial, diante da ausência de divergência jurisprudencial.

Em análise aos fundamentos do acórdão recorrido, extraem-se, como principais, os seguintes:

No caso em tela, o § 1º do art. 55, da Lei nº 8.212/91 estabelecia formalidade segundo a qual só poderia gozar do benefício de isenção quem protocolasse requerimento nesse sentido junto ao INSS.

Uma vez revogado o dispositivo, ainda que ocorridos supostos fatos geradores quando de sua vigência, se a nova disposição legal for mais favorável ao contribuinte, possível a aplicação retroativa da nova norma.

Portanto, ante a inexistência na norma vigente de previsão que imponha procedimento de formalidade junto ao INSS para fins de gozo da isenção, aplica-se ao caso o quanto dispõe o art. 106, II, do CTN. (...).

Por outro lado, analisando a lógica imposta tanto pela previsão constitucional de imunidade quanto pela Lei nº 12.101/09, não se pode chegar a conclusão distinta daquela no sentido de que a concessão do CEBAS é **ato meramente declaratório da condição da entidade e, em assim sendo, possui efeitos *ex tunc*.**

(...).

Assim, considerando o quanto disposto no **art. 106, II, do Código Tributário Nacional, bem como os efeitos retroativos concedidos ao CEBAS, voto pelo conhecimento e provimento do Recurso Voluntário**, para reconhecer que a entidade Recorrente encontrava-se alcançada pela imunidade/isenção de contribuições previdenciárias.

Nota-se, desse modo, que o provimento do Recurso voluntário decorreu da aplicação retroativa da Lei nº 12.101/2009, que deixou de dispor sobre a necessidade de requerimento disposta no revogado § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91, bem como da consideração acerca da retroatividade do CEBAS, que é meramente declaratório da condição da entidade e, assim sendo, possui efeitos *ex tunc*.

O acórdão paradigma 2302.002.472, ao tratar do tema, assim dispõe:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ISENÇÃO. ART. 195, §7º DA CF/88. REQUISITOS. ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91.

A isenção de contribuições previdenciárias somente será deferida à entidade beneficente de assistência social que atender, cumulativamente, aos requisitos fixados no art. 55 da Lei nº 8.212/91.

A ausência de requisição formal de reconhecimento de isenção e a carência do Ato Declaratório concessivo desautorizam o sujeito passivo ao auto-enquadramento como isento e à fruição do benefício tributário em realce. (...).

Diante de tal quadro normativo legal e constitucional, para que uma entidade seja sujeito de direito à isenção em realce, é indispensável que comprove ser entidade beneficente e de assistência social e que seja reconhecida formalmente como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal, além de atender, cumulativamente, aos demais requisitos fixados no art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Nessa prumada, não basta à entidade beneficente ser reconhecida pelos órgãos certificadores, nem mesmo ser detentora dos certificados de entidade beneficente de assistência social, para poder usufruir do direito à isenção em foco. De acordo com o §1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91, fulgura como condição *sine qua non* que a entidade,

atendendo a todos os requisitos elencados na lei, requeira o reconhecimento à isenção ao Instituto Nacional do Seguro Social INSS, o qual terá o prazo de 30 dias para despachar o pedido.

As provas constantes nos autos não contêm qualquer indício de prova material, o mínimo que seja, de que o Recorrente tenha formulado perante a autarquia previdenciária federal o indispensável requerimento de isenção a que alude o §1º do art.

55 da Lei nº 8.212/91. Ao contrário: O próprio Recorrente admite que “no período fiscalizado atendeu a todos os requisitos da Lei nº 8.212/91, exceto o pedido de reconhecimento de isenção ao INSS, pedido esse agora não mais exigido pela lei nova”.

No caso em apreciação, o lançamento tributário houvesse por formalizado em razão de a entidade recorrente não ter efetuado tempestivamente o recolhimento das contribuições previdenciárias por ela devidas, consoante exigência fiscal inscrita na Lei nº 8.212/91. Constatou o agente fiscal notificante que, mesmo sem ser titular do direito de isenção em realce, a entidade informava nas GFIP o código FPAS 639, que é específico para as Entidades Benéficas de Assistência Social reconhecidas pela autarquia previdenciária, mediante Ato Declaratório, como detentoras do direito a isenção de contribuições previdenciárias. (...).

Por tais razões, em virtude da carência de requisito essencial previsto no §1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91, consistente no requerimento formal da isenção ora em realce ao Instituto Nacional do Seguro Social INSS, pugnamos pela improcedência das alegações veiculadas no Recurso Voluntário interposto pelo SODIPROM Centro de Formação de Aprendizes de Diadema.

Com base nos fundamentos expressos no mencionado paradigma, entendo que restou devidamente demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada, diante das considerações acerca da necessidade de atendimento cumulativo dos requisitos fixados no art. 55 da Lei 8212/91.

No citado acórdão, salienta-se, expressamente, que não basta a entidade beneficente ser reconhecida pelos órgãos certificadores, nem mesmo ser detentora dos certificados de entidade beneficente de assistência social para poder usufruir do direito à isenção, sendo necessária a observância do § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91.

Nesse contexto, embora existam diferenças acidentais quanto aos documentos relativos ao CEBAS e outros documentos utilizados para a comprovação da imunidade em questão, o ponto fático comum quanto ao descumprimento do requisito previsto no § 1º da Lei 8.212/91 é apto para a demonstração da adoção de posicionamentos diversos pelo colegiado prolator do acórdão recorrido e pelo colegiado prolator do acórdão paradigma.

Portanto, identificada a divergência jurisprudencial, voto em conhecer do recurso.

2. Do mérito

Conforme se extrai do Relatório Fiscal, fls. 31 e seguintes, a autuação teve como fundamento principal a seguinte situação:

1. Este relatório é parte integrante do Auto de Infração acima identificado, tendo por objeto a apuração de contribuições destinadas a **outras entidades e fundos (Terceiros)**, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos empregados da empresa.
2. A presente ação fiscal foi realizada em atendimento ao Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 04.1.01.00-2009-00752-1, tendo por objetivo a verificação da regularidade das contribuições devidas pela empresa no período de 01/2006 a 12/2007. (...).

10. Inicialmente, foi constatado que a Fundação Pedro Paes Mendonça é portadora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS 0253, datado de 16/12/2002, o qual foi renovado, em face da Resolução Nº 7, de 03/02/2009, publicada no DOU de 04/02/2009 – Seção 1 – Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome – Conselho Nacional de Assistência Social, que trata dos deferimentos de pedidos de renovação de CEBAS, na forma do art. 37 da MP nº 446, de 07/11/2008: “2389 – Processo nº 71010.000066/2008-94 – Fundação Pedro Paes Mendonça – Recife/PE – CNPJ: 24.134.777/0001-07 – Período de validade desta renovação: 18/01/2008 a 17/01/2011 – Área de Atuação: Assistência Social.”

11. Foi também constatada a existência de Certidão expedida pelo Ministério da Justiça em 18/11/2009 com validade até 30/04/2010, a qual certifica que a instituição Fundação Pedro Paes Mendonça, CNPJ 24.134.777/0001-07, declarada de utilidade pública federal (DOU de 15/05/2007), apresentou seu relatório circunstanciado de serviços e o demonstrativo de receitas e despesas referente 2008.

12. Sequencialmente foi identificado que a Fundação declarou-se isenta de contribuições previdenciárias, em razão do preenchimento do código 639 no campo FPAS da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), conforme dados inseridos no quadro abaixo, obtidos a partir do sistema GFIPWEB: (...).

13. Foi também verificado que a Fundação recolheu as contribuições previdenciárias na Guia de Recolhimento da Previdência Social – GPS sob o código de pagamento 2305 – Filantrópicas com Isenção, tendo sido efetivado o recolhimento unicamente das contribuições descontadas dos segurados. **Entretanto, a Fundação não dispõe do Ato Declaratório de Isenção de contribuições previdenciárias, de vez que não requereu a isenção à Receita Federal do Brasil.** Tal fato gerou divergência entre os valores devidos a título de contribuições e os valores efetivamente declarados em GFIP e/ou recolhidos em GPS, razão pela qual foi efetuado o presente lançamento da cota patronal com os acréscimos legais. (...).

Consoante relatado, o Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional foi admitido para análise acerca da **aplicação no tempo das disposições do artigo 55 da Lei nº 8.212/91 em confronto com as disposições da Lei nº 12.101/09.**

O ponto central da controvérsia reside na **aplicação do § 1º do art. 55, vigente à época dos fatos geradores, e, posteriormente, revogado pela Lei 12.101/09.**

O mencionado dispositivo tinha a seguinte redação:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente: (...).

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo **será requerida** ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

O artigo 195, § 7º da Constituição Federal, ao conceder o direito à imunidade da cota patronal das contribuições previdenciárias, assim prescreveu:

“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.**”

Tendo como parâmetro o citado dispositivo constitucional, dispositivos da Lei nº 8.212/1991 e da Lei nº 12.101/2009 foram, ao longo dos anos, sendo objeto de questionamentos, no STF, sob o argumento de inconstitucionalidade.

Na ADI 2.028, na ADI 2.036, na ADI 2.228, na ADI 2.621 e no RE 566.622 foram questionadas as exigências dispostas no art. 55 da Lei 8.212/91, contudo, diante das sucessivas alterações promovidas no dispositivo, as ações foram sendo aditadas e, com a superveniência da Lei 12.101/2009, que dispõe sobre Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social e regula os procedimentos para a isenção das contribuições para a Seguridade Social, houve a revogação do art. 55 da Lei 8.212/91.

Cumprе ressaltar que o STF, nos precedentes supra mencionados, ponderou que os requisitos (exigências, normas de regulação) para gozo da imunidade devem estar previstos em lei complementar, com base no art. 195, § 7º c/c art. 146, II, da CF/88.

Por outro lado, a Corte Suprema indicou que as regras sobre o procedimento de habilitação dessas entidades nos órgãos da Administração Pública poderão ser disciplinadas por meio de lei ordinária.

Posteriormente, com a superveniência do julgamento do RE 566.622 ED/RS, foi declarada a constitucionalidade do inciso II do art. 55 da Lei 8.212/91 e fixada a seguinte tese reformulada:

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"

No tocante aos dispositivos da Lei 12.101/2009 sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social que foram questionados na ADI 4480, foi publicada decisão em 15/04/2020, da qual se extrai os seguintes trechos:

→ Constitucionalidade formal

1 - Quanto à utilização do vocábulo “isenção” em lugar de “imunidade”.

(...).

Seria no mínimo curioso declarar a inconstitucionalidade dos artigos da Lei 12.101/2009 que se valem, em seus enunciados, do termo “isenção”, por suposta afronta ao § 7º do artigo 195 da Constituição Federal. Isso porque o próprio artigo 195, § 7º, faz menção à “isenção”. Nesse caso, apesar de identificarmos o termo “isenção”, semanticamente tem-se verdadeira imunidade, tanto no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, quanto nos artigos 1º, 29, 31 e 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.(...).

Por essas razões, não há, a meu ver, inconstitucionalidade nos artigos 1º, 29, 31 e 32, § 1º da Lei 12.101/2009 pela mera utilização do vocábulo “isenção”, em lugar do vocábulo “imunidade”.

→2 – Quanto à necessária edição de lei complementar para estabelecer as exigências para a fruição da imunidade prevista pelo § 7º do artigo 195 da Constituição Federal por parte das entidades beneficentes de assistência social.

(...).

Em síntese, meu entendimento caminha no sentido de que os “lindes da imunidade”

devem ser disciplinados por lei complementar.

Entretanto, as normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune, para evitar que ‘falsas instituições de assistência e educação sejam favorecidas pela imunidade’, em fraude à Constituição, podem ser estabelecidas por meio de lei ordinária, prescindindo, portanto, da edição de lei complementar.

No tocante a esse ponto, ressalto recente entendimento firmado por esta Corte, por ocasião do julgamento dos embargos de declaração opostos contra o mérito do citado paradigma, RE-RG 566.622, que objetivou sanar divergências entre a tese fixada nesse julgado, segundo a qual “Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar”, e o assentado nos julgamentos realizados em sede de controle concentrado (ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228) a respeito do tema, cujo trecho abaixo transcrito consta em todas as ementas:

(...).

Com efeito, o entendimento firmado a partir desse julgamento 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.

Assim, o Tribunal acolheu, por maioria, os embargos para assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei 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 2.187-13/2001, fixando a seguinte tese relativa ao tema 32, da repercussão geral:

“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”. (...).

➔2.2 – Da aplicação da jurisprudência do STF aos dispositivos Impugnados

➔2.2.1 – Da inconstitucionalidade formal

Partindo da premissa do que fora decidido nas ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228 e RE-RG 566.622, não vislumbro inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei 12.101/2009, o qual apenas dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes, conforme se verifica abaixo:

“Art. 1º. A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta Lei”.

Do mesmo modo, não verifico inconstitucionalidade formal no caput do art. 13 da Lei 12.101/2009, quanto à previsão de condições para concessão ou renovação da certificação, bem como seus incisos I e II, in verbis:

“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)

I - demonstrar sua adequação às diretrizes e metas estabelecidas no Plano Nacional de Educação (PNE), na forma do art. 214 da Constituição Federal; (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - atender a padrões mínimos de qualidade, aferidos pelos processos de avaliação conduzidos pelo Ministério da Educação;”

Entendo que tais dispositivos não extrapolam nem o texto constitucional, nem os termos do art. 14 do CTN, que assim dispõem, respectivamente:

“Art. 214. A lei estabelecerá o plano nacional de educação, de duração decenal, com o objetivo de articular o sistema nacional de educação em regime de colaboração e definir diretrizes, objetivos, metas e estratégias de implementação para assegurar a manutenção e desenvolvimento do ensino em seus diversos níveis, etapas e modalidades por meio de ações integradas dos poderes públicos das diferentes esferas federativas que conduzam a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 59, de 2009)

I - erradicação do analfabetismo;

II - universalização do atendimento escolar;

III - melhoria da qualidade do ensino;

IV - formação para o trabalho;

V - promoção humanística, científica e tecnológica do País.

VI - estabelecimento de meta de aplicação de recursos públicos em educação como proporção do produto interno bruto. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 59, de 2009)”

CTN:

“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”.

Entretanto, no tocante ao inciso III e parágrafos seguintes (§1º, I e II; § 3º; § 4º, I e II; § 5º; 6º e 7º) desse mesmo art. 13, com exceção do § 2º, entendo conter previsões de competência da lei complementar. Eis o teor dos citados dispositivos:

“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)

§ 1º Para o cumprimento da proporção descrita no inciso III do caput, a entidade poderá oferecer bolsas de estudo parciais, observadas as seguintes condições: (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - no mínimo, 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 9 (nove) alunos pagantes; e

II - bolsas de estudo parciais de 50% (cinquenta por cento), quando necessário para o alcance do número mínimo exigido, conforme definido em regulamento; (Redação

dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

(...)

§ 3º Admite-se o cumprimento do percentual disposto no

§ 2º com projetos e atividades para a garantia da educação em tempo integral para alunos matriculados na educação básica em escolas públicas, desde que em articulação com as respectivas instituições públicas de ensino, na forma definida pelo Ministério da Educação. (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 4º Para fins do cumprimento da proporção de que trata o inciso III do caput: (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - cada bolsa de estudo integral concedida a aluno com deficiência, assim declarado ao Censo da Educação Básica, equivalerá a 1,2 (um inteiro e dois décimos) do valor da bolsa de estudo integral; e (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - cada bolsa de estudo integral concedida a aluno matriculado na educação básica em tempo integral equivalerá a 1,4 (um inteiro e quatro décimos) do valor da bolsa de estudo integral; (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

III – (revogado). (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 5º As equivalências previstas nos incisos I e II do § 4º não poderão ser cumulativas. (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 6º Considera-se, para fins do disposto nos §§ 3º e 4º, educação básica em tempo integral a jornada escolar com duração igual ou superior a 7 (sete) horas diárias, durante todo o período letivo, e compreende tanto o tempo em que o aluno permanece na escola como aquele em que exerce atividades escolares em outros espaços educacionais, conforme definido pelo Ministério da Educação. (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 7º As entidades de educação que prestam serviços integralmente gratuitos deverão garantir a observância da proporção de, no mínimo, 1 (um) aluno cuja renda familiar mensal per capita não exceda o valor de um salário-mínimo e meio para cada 5 (cinco) alunos matriculados. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)”

Isso porque as exigências estabelecidas nesses dispositivos não tratam de aspectos procedimentais, mas, sim, de condições para obtenção da certificação. Afinal, determinam a necessidade de concessão de bolsa de estudos e a forma como deverão proceder quanto à distribuição de bolsas de estudos, delimitando, inclusive, o percentual a ser ofertado.

Com relação ao § 2º, constato perda de objeto, tendo em vista sua alteração pela Lei 13.043/2014, a qual não foi impugnada por esta ação nem na inicial (eDOC 0), nem do seu aditamento (eDOC 15).

Ademais, compreendo que o art. 14, caput, e seus §§ 1º e 2º, ao definirem critérios de renda familiar para distribuição de bolsa de estudo como condição para fins de certificação, estão também eivados de inconstitucionalidade, na medida que cuidam de requisito material, questão a ser tratada por lei complementar. Veja o teor desses dispositivos:

“Art. 14. Para os efeitos desta Lei, a bolsa de estudo refere-se às semestralidades ou anuidades escolares fixadas na forma da lei, vedada a cobrança de taxa de matrícula e de custeio de material didático.

§ 1º A bolsa de estudo integral será concedida a aluno cuja renda familiar mensal per capita não exceda o valor de 1 ½ (um e meio) salário mínimo.

§ 2º A bolsa de estudo parcial será concedida a aluno cuja renda familiar mensal per capita não exceda o valor de 3 (três) salários mínimos”.

Igualmente, entendo que o caput do art. 18, que condiciona a certificação à entidade

de assistência social que presta serviços ou realiza ações sócio assistenciais de forma gratuita, também adentra seara pertencente à lei complementar, estando, portanto, eivado de inconstitucionalidade. Confirma-se a redação do caput do citado artigo:

“Art. 18. A certificação ou sua renovação será concedida à entidade de assistência social que presta serviços ou realiza ações socioassistenciais, de forma gratuita, continuada e planejada, para os usuários e para quem deles necessitar, sem discriminação, observada a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993. (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)”

Explico.

Essa questão foi examinada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento conjunto das ADIs 2.028; 2.036; 2.228; e 2.621, bem como no RE-RG 566.622, paradigma da repercussão geral. Naquela ocasião, a Corte assentou a inconstitucionalidade do inciso III do art. 55 da Lei 8.212/1991 e seus parágrafos, na redação da Lei 9.732/1998, tendo em vista a imposição de prestação do serviço assistencial, de educação ou de saúde de forma gratuita e em caráter exclusivo, ao fundamento de se referir a requisito atinente aos lindes da imunidade, sujeito a previsão em lei complementar. Vale destacar, nesse ponto, a redação similar entre o dispositivo ora impugnado e o já considerado inconstitucional pela Corte Suprema, conforme se **verifica abaixo do dispositivo já declarado inconstitucional:**

“Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

(...)

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

(Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998)”.

No que se refere aos §§ 1º e 2º, incisos I, II e III, do mesmo art. 18; bem como o seu § 3º, não vislumbro a referida inconstitucionalidade, uma vez que se limitam a ampliar a abrangência de entidades objeto da lei, não tratando de requisitos a serem observados para garantir a finalidade beneficente dos serviços por elas prestados. Eis o teor dos dispositivos:

§ 1º Consideram-se entidades de assistência social aquelas que prestam, sem fins lucrativos, atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos pela Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e as que atuam na defesa e garantia de seus direitos.

(Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 2º Observado o disposto no caput e no § 1o, também são consideradas entidades de assistência social: (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - as que prestam serviços ou ações sócio assistenciais, sem qualquer exigência de contraprestação dos usuários, com o objetivo de habilitação e reabilitação da pessoa com deficiência e de promoção da sua inclusão à vida comunitária, no enfrentamento dos limites existentes para as pessoas com deficiência, de forma articulada ou não com ações educacionais ou de saúde; (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - as de que trata o inciso II do art. 430 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, desde que os programas de aprendizagem de adolescentes, de jovens ou de pessoas com deficiência sejam prestados com a finalidade de promover a integração ao mercado de trabalho, nos termos da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, observadas as ações protetivas previstas na Lei no 8.069, de 13 de julho de 1990; e

(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

III - as que realizam serviço de acolhimento institucional provisório de pessoas e de seus acompanhantes, que estejam em trânsito e sem condições de autossustento, durante o tratamento de doenças graves fora da localidade de residência, observada a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993.

(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 3º A capacidade de atendimento de que trata o § 2º será definida anualmente pela entidade, aprovada pelo órgão gestor de assistência social municipal ou distrital e comunicada ao Conselho Municipal de Assistência Social.

§ 3º Desde que observado o disposto no caput e no § 1º deste artigo e no art. 19, exceto a exigência de gratuidade, as entidades referidas no art. 35 da Lei nº 10.741, de 1º de outubro de 2003, poderão ser certificadas, com a condição de que eventual cobrança de participação do idoso no custeio da entidade se dê nos termos e limites do § 2º do art. 35 da Lei nº 10.741, de 1º de outubro de 2003. (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)".

Quanto ao art. 29 e seus incisos e ao art. 30, reitero que só deverão ser considerados inconstitucionais na hipótese de estabelecerem condições inovadoras, não previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional, ou que dela não puderem ser identificadas como consequências lógicas. Eis o teor dos referidos dispositivos:

“Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.151, de 2015)

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas

por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006.

Art. 30. A isenção de que trata esta Lei não se estende a entidade com personalidade jurídica própria constituída e mantida pela entidade à qual a isenção foi concedida”.

(...).

Nesse contexto, entendo que os incisos I e V do artigo 29 se amoldam ao inciso I do artigo 14 do CTN (“não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título”); e o inciso II do artigo 29 ajusta-se ao inciso II do artigo 14 do CTN (“aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais”). E, como consequências dedutivas do inciso III do artigo 14 do CTN (“manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”), tem-se os incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009. Portanto, não vislumbro a alegada inconstitucionalidade formal do artigo 29 e incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII.

A mesma conclusão não pode ser dada ao inciso VI do art. 29 supratranscrito, uma vez que estabelece prazo de obrigação acessória

tributária, em discordância com o disposto no CTN. Deveria, portanto, estar previsto em lei complementar, conforme já decidido por esta Suprema Corte. (...).

Por sua vez, o art. 30 da Lei 12.101/2009 é uma consequência lógica do sistema, no sentido de que o reconhecimento da entidade como beneficente é um ato individual, não se estendendo a outra pessoa com personalidade jurídica diferente, ainda que relacionada. Nesse sentido, não vislumbro nenhuma inconstitucionalidade.

Entretanto, entendimento diverso deve ser aplicado ao artigo 31, segundo o qual “O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo”.

Com relação a esse dispositivo, parece-me que há, de fato, invasão, por parte da lei ordinária, em esfera de competência própria reservada à lei complementar, uma vez que trata de tema relativo ao limite da imunidade.(...).

Sobre o tema, cabe ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça possui entendimento sumulado, com o qual estou de acordo, no sentido de que:

“O certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da

imunidade”. (Súmula 612, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 9.5.2018, DJe 14.5.2018)

Nesse contexto, entendo que o exercício da imunidade deve ter início assim que os requisitos exigidos pela lei complementar forem atendidos.

Colho, a propósito, da manifestação da Procuradoria-Geral da República que esse dispositivo, “ao estabelecer o termo inicial para que as entidades possam exercer o direito à imunidade da contribuição para a seguridade social, trata de tema relativo aos limites da garantia constitucional, adentrando matéria submetida à reserva de lei complementar” (eDOC. 13, p. 14).

Assim, entendo formalmente inconstitucional o artigo 31 da Lei 12.101/2009.

Cumprir registrar que, no meu entender, o caput do artigo 32 não padece de inconstitucionalidade formal, tendo em vista que apenas prevê penalidade a descumprimento dos requisitos do art. 29, incisos e parágrafos, considerados constitucionais por estabelecerem condições previstas expressamente pela legislação

complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional. Eis a redação do caput do artigo 32:

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

Nesses termos, entendo estarem eivados de inconstitucionalidade formal os seguintes dispositivos da Lei 12.101/2009, com as alterações promovidas pela Lei 12.868/2013 e Lei 13.151/2015: art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; art. 14, §§ 1º e 2º; art. 18, caput; art. 29, VI e art. 31. (...).

➔2.2.2 Da inconstitucionalidade material dos dispositivos impugnados

A parte requerente afirma que os arts. 13 e 14 da Lei 12.101/2009 afrontam o art. 203, caput, da CF/88, tendo em vista que limitam a possibilidade de atendimento das pessoas que necessitam de assistência social. Sustenta, para tanto, que a Constituição não especifica ações de assistência social, mas grupos, instituições e valores que poderão ser objeto dessas ações. Nesse contexto, os citados positivos, ao exigirem a aplicação de determinado percentual da receita na concessão de bolsas de estudo, para fazer jus à imunidade, desnaturam o conceito de entidades beneficentes de assistência social, além e limitarem e direcionarem sua ação.

Inicialmente, registro que os citados dispositivos, já analisados no tópico anterior, foram considerados eivados de inconstitucionalidade formal por tratarem de matéria reservada à lei complementar. Cabe ressaltar, no entanto, que não se vislumbra nenhuma afronta ao art. 203 do texto constitucional a ensejar inconstitucionalidade material. Quanto a esse ponto, verifico que os dispositivos impugnados não restringem o conceito de assistência social previsto no citado dispositivo constitucional que determina a prestação de assistência social a quem dela necessitar, mas apenas apresentam requisitos para a oferta dessa assistência.

Do mesmo modo, não prospera a alegação de que o inciso I do artigo 13 viola o art. 209 da Constituição Federal, ao argumento de que “a escola particular não tem obrigação de obedecer o Plano Nacional da Educação”. Com efeito, o atendimento às condições estabelecidas no texto constitucional (cumprimento das normas gerais da educação nacional e autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público), como bem assinalado no parecer da Procuradoria-Geral da República, limita-se às entidades que desejam caracterizar-se como entidades beneficentes de assistência social.(...).

No que se refere a esse tópico, conforme salientado anteriormente, entendo que o citado dispositivo não extrapola o texto constitucional, uma vez que, ao fazer tal exigência, reporta-se ao art. 214 da Constituição, a fim de que se alcancem os objetivos nele constantes.

Por fim, entendo que merece prosperar o argumento de inconstitucionalidade material do § 1º do artigo 32 da Lei 12.101/2009, in verbis:

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

O referido dispositivo, a meu ver, encontra-se em clara afronta ao inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, uma vez que determina a “suspensão automática” do direito à isenção, sem a garantia do contraditório e da ampla defesa, conforme assegurado no citado dispositivo constitucional.

Nesses termos, entendo estar eivado de inconstitucionalidade material o art. 32,

§ 1º, da Lei 12.101/2009.(...). julgo parcialmente procedente a presente ação direta de inconstitucionalidade para declarar a inconstitucionalidade formal do art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput; e do art. 31 da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e declarar a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.

Em suma, foi declarada a **inconstitucionalidade** de dispositivos da **Lei nº 12.101/2009**, que estabeleciam **requisitos materiais** para a fruição da imunidade de contribuição previdenciária prevista no art. 195, §7º, da Constituição.

Seguem abaixo os citados dispositivos:

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)

(...)

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)

§ 1º Para o cumprimento da proporção descrita no inciso III do caput, a entidade poderá oferecer bolsas de estudo parciais, observadas as seguintes condições: (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - no mínimo, 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 9 (nove) alunos pagantes; e (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - bolsas de estudo parciais de 50% (cinquenta por cento), quando necessário para o alcance do número mínimo exigido, conforme definido em regulamento; (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

(...)

§ 3º Admite-se o cumprimento do percentual disposto no § 2º com projetos e atividades para a garantia da educação em tempo integral para alunos matriculados na educação básica em escolas públicas, desde que em articulação com as respectivas instituições públicas de ensino, na forma definida pelo Ministério da Educação. (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 4º Para fins do cumprimento da proporção de que trata o inciso III do caput: (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - cada bolsa de estudo integral concedida a aluno com deficiência, assim declarado ao Censo da Educação Básica, equivalerá a 1,2 (um inteiro e dois décimos) do valor da bolsa de estudo integral; e (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - cada bolsa de estudo integral concedida a aluno matriculado na educação básica em tempo integral equivalerá a 1,4 (um inteiro e quatro décimos) do valor da bolsa de estudo integral; (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 5º As equivalências previstas nos incisos I e II do § 4º não poderão ser cumulativas. (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 6º Considera-se, para fins do disposto nos §§ 3º e 4º, educação básica em

tempo integral a jornada escolar com duração igual ou superior a 7 (sete) horas diárias, durante todo o período letivo, e compreende tanto o tempo em que o aluno permanece na escola como aquele em que exerce atividades escolares em outros espaços educacionais, conforme definido pelo Ministério da Educação. (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 7º As entidades de educação que prestam serviços integralmente gratuitos deverão garantir a observância da proporção de, no mínimo, 1 (um) aluno cuja renda familiar mensal per capita não exceda o valor de um salário-mínimo e meio para cada 5 (cinco) alunos matriculados. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

(...)

Art. 14. Para os efeitos desta Lei, a bolsa de estudo refere-se às semestralidades ou anuidades escolares fixadas na forma da lei, vedada a cobrança de taxa de matrícula e de custeio de material didático.

§ 1º A bolsa de estudo integral será concedida a aluno cuja renda familiar mensal per capita não exceda o valor de 1 ½ (um e meio) salário mínimo.

§ 2º A bolsa de estudo parcial será concedida a aluno cuja renda familiar mensal per capita não exceda o valor de 3 (três) salários mínimos.

(...)

Art. 18. A certificação ou sua renovação será concedida à entidade de assistência social que presta serviços ou realiza ações socioassistenciais, de forma gratuita, continuada e planejada, para os usuários e para quem deles necessitar, sem discriminação, observada a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993. (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013).

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

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

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

§ 2º O disposto neste artigo obedecerá ao rito do processo administrativo fiscal vigente”.

Foram opostos **embargos de declaração** da decisão proferida em ADI 4480, essencialmente, com o objetivo de obter a modulação, para o futuro, dos efeitos da decisão impugnada, tendo em vista o interesse social, bem como o impacto do julgado em diversas situações, tais como a continuidade de políticas públicas, a estabilidade do sistema de certificação e a segurança orçamentária.

Além disso, pugnou a Embargante esclarecimentos sobre quais as situações de financiamento deveriam ser afetadas pelo acórdão recorrido.

O STF, em fevereiro de 2021, em apreciação do recurso mencionado, o Relator Min. Gilmar Mendes, em voto que **restou vencido**, pronunciou-se da seguinte forma:

1. QUANTO À MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO

Entendo assistir razão à parte embargante.

De fato, a questão da modulação dos efeitos não foi abordada no voto embargado, tendo em vista a ausência de alegação pelos participantes do processo. No entanto, nas razões dos embargos, a parte sustenta **o risco para a continuidade de políticas públicas, de um grande impacto fiscal, além de gravíssimas consequências para o sistema de certificação, o que pode comprometer a oferta de serviços de educação e assistência social.**

Nesse contexto, cabe ressaltar, entre os efeitos da declaração de inconstitucionalidade de dispositivos da Lei 12.101/2009, o impacto fiscal decorrente da possibilidade de empresas não certificadas atualmente, por não cumprirem as contrapartidas constantes nessa lei, obterem o Certificado de Entidades Beneficentes de Assistência Social (CEBAS), que lhes dará acesso à imunidade, bastando que cumpram os requisitos do artigo 14 do CTN.(...).

Aponta assim o **excepcional interesse social** que justificaria plenamente a modulação dos efeitos da decisão, uma vez que grande parte das bolsas de estudo concedidas com fundamento nos artigos 13 e 14 da Lei 12.101/2009 estarão ameaçadas.

Posto isso, ressalto que a modulação de efeitos tem por objeto a tutela da segurança jurídica, evitando que a desconstituição retroativa dos efeitos da lei declarada inconstitucional cause abalos à sociedade e à ordem pública, conforme prevê o art. 27 da Lei 9.868/1999.

Com efeito, a norma impugnada vigorou até o julgamento desta ação, com presunção de constitucionalidade, de modo que a atribuição de efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade, no caso concreto, geraria um grande impacto para os envolvidos, conforme exposto acima.

Na hipótese, verifico que o caso em exame versa sobre temática socialmente sensível, na medida em que a **concessão de efeitos retroativos à decisão da Corte implicaria o risco de comprometimento na oferta de serviços de educação e assistência social, tendo em vista as consequências para o sistema de certificação das entidades, bem como o impacto fiscal decorrente das mudanças procedimentais para a concessão de imunidades a esses entes, em relação às contrapartidas.** Nesse contexto, entendo que seja caso de modulação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

Desse modo, parece-me que a produção de efeitos da declaração de nulidade para outro momento que venha a ser fixado é medida que se impõe.(...).

2. QUANTO AOS ESCLARECIMENTOS PLEITEADOS

Além disso, a parte pretende que sejam esclarecidas quais as situações de financiamento deverão ser afetadas pelo acórdão recorrido.

No tocante a esse ponto, considero mais apropriado que os **efeitos da decisão embargada se limitem a contrapartidas para programas de financiamento estudantis futuros.** Desse modo, **não deve afetar as entidades educacionais já certificadas, resguardando as bolsas de estudo já concedidas ou que estão em andamento.**

A União questiona ainda acerca do **alcance da decisão sobre processos**

administrativos de certificação em tramitação ou já concluídos.

Quanto a essa questão, entendo que o **efeito da decisão que declarou inconstitucionais diversos dispositivos da Lei 12.101/2009**, com as alterações provocadas pela 12.868/2013, **deve ser aplicado apenas aos processos em andamento**, ainda pendentes de decisão pelo órgão competente pela análise. Nesse termos, **os atos já praticados até a data da publicação da decisão de mérito não deveriam ser atingidos**. Com maior razão em decorrência da modulação ora proposta, cujo momento futuro para a produção de efeitos enunciarei adiante.

Por fim, a parte embargante **requer esclarecimento quanto aos Termos de Ajuste de Gratuidade, previstos no art. 17 da Lei 12.101/2009**, abaixo transcrito:

“Art. 17. No ato de concessão ou de renovação da certificação, as entidades de educação que não tenham concedido o número mínimo de bolsas previsto nos arts. 13, 13-A e 13-B poderão compensar o número de bolsas devido nos 3 (três) exercícios subsequentes com acréscimo de 20% (vinte por cento) sobre o percentual não atingido ou o número de bolsas não concedido, mediante a assinatura de Termo de Ajuste de Gratuidade, nas condições estabelecidas pelo Ministério da Educação”.

Esclareço inicialmente que o **citado dispositivo não foi objeto de impugnação nestes autos, motivo pelo qual não será apreciado**. Ademais, no tocante ao argumento de que ele se fundamenta no artigo 13 da mesma lei, reitero o consignado na decisão embargada de que **a presente ação limitou-se à análise dos dispositivos com as modificações da Lei 12.868/2013, mas que não dispunham sobre inovação quanto aos dispositivos impugnados na petição inicial**. Assim, **não foram apreciados os parágrafos e incisos dos arts. 13-A, 13-B e 13-C, tendo em vista não tratarem de reprodução das normas inconstitucionais da lei revogada, no caso, a Lei 12.101/2009**. Acresça-se ainda que **o art. 13 da Lei 12.101/2009, quanto à previsão de condições para a concessão ou renovação da certificação, não foi declarado inconstitucional**.

Assim, tendo em vista razões de segurança jurídica e de excepcional interesse social, nos termos do art. 27 da Lei 9.869/1999, entendo que **os efeitos dos dispositivos declarados inconstitucionais nestes autos devem produzir efeitos até o advento de Lei Complementar definidora dos novos aspectos condicionantes** (não procedimentais) da imunidade constitucionalmente deferida.

Tal compreensão me parece sensível à teleologia do art. 195, § 7º da Constituição Federal de 1988, que, em última análise, franqueia o tratamento tributário imunizante em **estímulo a uma efetiva assistência social**, que pode se fazer total e imediatamente ausente com a abrupta vigência dos efeitos desta declaração de inconstitucionalidade.

Ante o exposto, acolho os presentes embargos para determinar **que a declaração de inconstitucionalidade formal do art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput; do art. 29, VI e do art. 31 da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, bem com a material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009, não tenha eficácia até o advento de Lei Complementar disciplinadora dos aspectos condicionantes** (não procedimentais) da imunidade constitucional prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal.

A posição vencida encaminhou a apreciação dos embargos de declaração, em síntese, com base nas seguintes ponderações:

1. Quanto às entidades educacionais, os **EFEITOS DA DECISÃO EMBARGADA SE LIMITAM A CONTRAPARTIDAS PARA PROGRAMAS DE FINANCIAMENTO ESTUDANTIS FUTUROS**. Desse modo, nos termos da decisão supra, não deve afetar as entidades educacionais já certificadas, resguardando as bolsas de estudo já concedidas ou que estão em andamento;

2. No tocante ao ALCANCE DA DECISÃO SOBRE PROCESSOS ADMINISTRATIVOS DE CERTIFICAÇÃO EM TRAMITAÇÃO OU JÁ CONCLUÍDOS, entendeu-se que o efeito da decisão que declarou inconstitucionais diversos dispositivos da Lei 12.101/2009, com as alterações provocadas pela 12.868/2013, deve ser aplicado apenas aos processos em andamento, ainda pendentes de decisão pelo órgão competente pela análise. Nesse termos, os atos já praticados até a data da publicação da decisão de mérito não deveriam ser atingidos.

Nessa parte da decisão, há ponderação quanto à modulação dos efeitos que foi anunciada, ao final do acórdão.

3. Sobre os esclarecimentos quanto aos TERMOS DE AJUSTE DE GRATUIDADE, PREVISTOS NO ART. 17 DA LEI 12.101/2009, dispõe a decisão que o citado dispositivo não foi objeto de impugnação nestes autos, motivo pelo qual não será apreciado. Ademais, no tocante ao argumento de que ele se fundamenta no artigo 13 da mesma lei, reitero o consignado na decisão embargada de que a presente ação limitou-se à análise dos dispositivos com as modificações da Lei 12.868/2013, mas que não dispunham sobre inovação quanto aos dispositivos impugnados na petição inicial. Assim, não foram apreciados os parágrafos e incisos dos arts. 13-A, 13-B e 13-C, tendo em vista não tratarem de reprodução das normas inconstitucionais da lei revogada, no caso, a Lei 12.101/2009.

4. O ART. 13 DA LEI 12.101/2009, quanto à previsão de condições para a concessão ou renovação da certificação, NÃO FOI DECLARADO INCONSTITUCIONAL.

Em conclusão, salientou o Relator que, tendo em vista razões de segurança jurídica e de excepcional interesse social, nos termos do art. 27 da Lei 9.869/1999, os efeitos dos dispositivos declarados inconstitucionais nestes autos **devem produzir efeitos até o advento de lei complementar** definidora dos novos aspectos condicionantes (não procedimentais) da imunidade constitucionalmente deferida

Com base em entendimento divergente, o Tribunal, por maioria, negou provimento aos embargos de declaração, nos termos do voto do Ministro Marco Aurélio, Redator para o Acórdão, vencidos os Ministros Gilmar Mendes (Relator), Ricardo Lewandowski, Roberto Barroso, Nunes Marques e Luiz Fux (Presidente), consoante os trechos abaixo transcritos do **voto vencedor**:

Tem-se embargos de declaração formalizados contra acórdão mediante o qual declarada a inconstitucionalidade de preceitos da Lei nº 12.101/2009, na redação conferida pela de nº 12.868/2013, a versarem isenção de contribuição para seguridade social.

Não cabe, uma vez proclamado o descompasso com a Carta da República, projetar o surgimento dos efeitos da constatação, sob pena de inobservância, sob o ângulo da higidez, da Lei Maior, como se até então não tivesse vigorado.

Norma inconstitucional é natimorta. Formalizada a decisão, **é inadequada elucidação de conflito de interesses de caráter subjetivo**. Não se está a julgar situação concreta, concebida a partir do que se revela inconstitucionalidade útil, levando em conta a morosidade da máquina judiciária.

Tem-se o viés estimulante, consideradas as casas legislativas, no que incentivada a edição de norma à margem da Constituição Federal, a fim de subsistirem, com a passagem do tempo, as situações constituídas – que, sob o ângulo do aperfeiçoamento, assim não se mostram –, as quais, posteriormente, serão endossadas, muito embora no campo indireto, ante modulação.

DIVIRJO DO RELATOR, PARA DESPROVER OS EMBARGOS DECLARATÓRIOS.

Dado o contexto exposto, cumpre salientar que, embora os requisitos para a imunidade em exame tenha sido objeto de um vasto e robusto histórico que impugnações a respeito da inconstitucionalidade das legislações infraconstitucionais, o § 1º do art. 55 da Lei

8.212/91 estava vigente quando da ocorrência dos fatos geradores e não teve sua inconstitucionalidade reconhecida.

Os demais requisitos, tais como o CEBAS, consoante trazido pela decisão vergastada como de efeito *ex tunc*, não foram questionados pela fiscalização, ao efetuar o lançamento.

Assim, entendo que, embora cumpridos outros requisitos previstos na legislação de regência vigente à época, não foi realizado requerimento de isenção, procedimento expressamente previsto para a apreciação da imunidade pelas autoridades competentes.

Não sendo possível o reconhecimento da inconstitucionalidade do dispositivo em comento, em razão da Súmula CARF nº 2, segundo a qual *o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*, imperiosa a aplicação da lei vigente e válida à época de ocorrência dos fatos geradores.

Além disso, de modo oposto ao que restou assentado na decisão recorrida, entendo que o art. 106 do CTN é inaplicável ao presente caso concreto, por ausência de subsunção.

Segue o dispositivo em comento:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática”.

Observa-se que a Lei 12.101/2009 revogou o § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91 e não trouxe idêntica previsão.

Assim, não se está diante de lei meramente interpretativa, ou que tenha deixado de definir infração, pois o § 1º do art. 55 não era caracterizado como infração, mas como procedimento a ser adotado para a análise do cumprimento dos requisitos necessários à fruição da imunidade. Ademais, quanto a alínea “b” do inciso II do art. 106 do CTN, a conduta implicou na falta de pagamento do tributo, o que também afasta sua aplicação, em razão de sua expressa previsão. E, no que se refere à alínea “c”, a situação descrita no lançamento sob análise não trata de penalidade, motivo pelo qual se mostra inviável a incidência da norma.

Mostra-se, dessa forma, salutar a aplicação do art. 144 do CTN, segundo o qual o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Diante do exposto, voto em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz.

Declaração de Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci

No mérito, divergi do sempre bem fundamentado voto da ilustre Relatora, tendo em vista as razões que passo a sintetizar logo abaixo.

Conforme se depreende da ementa e do voto da decisão recorrida, a Fazenda Nacional visou a questionar os efeitos retroativos do CEBAS, mormente porque a decisão objurgada conferiu efeitos retroativos ao certificado, para superar a inexistência do requerimento de isenção (imunidade) por parte do sujeito passivo.

Pois bem. A jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça levou a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a editar o Parecer/PGFN/CRJ/nº 2132/2011, aprovado pelo Senhor Ministro de Estado, segundo o qual “*o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, que reconhece a entidade como filantrópica, é meramente declaratório, de modo que possui efeitos ex tunc*” e retroage “*à data do protocolo do pedido*”. Como decorrência do Parecer e de sua aprovação, foi publicado o Ato Declaratório nº 05/2011, que dispensa a Procuradoria de contestar, recorrer e desistir dos recursos já interpostos na seguinte hipótese, idêntica ao do presente processo administrativo:

“nas ações judiciais que visem obter a declaração de que o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social é meramente declaratório, produzindo efeito *ex tunc*, retroagindo à data de protocolo do respectivo requerimento, ressalvado o disposto no art. 31 da Lei nº 12.101, de 2009 (data da publicação da concessão da certificação), desde que inexistam outro fundamento relevante, como a necessidade de cumprimento da legislação superveniente pelo contribuinte.”

Em sendo assim, está pacificado o entendimento de que o certificado é declaratório e tem efeitos *ex tunc*, retroagindo seus efeitos à data do protocolo. A decisão recorrida está de acordo com tal interpretação e sequer se pode cogitar da ressalva relativa ao art. 31 da Lei 12101/09, que não era vigente à época dos fatos geradores.

O enunciado sumular 612 do Superior Tribunal de Justiça igualmente demonstra o desacerto da tese fazendária:

Súmula 612 - O certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade. (SÚMULA 612, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/05/2018, DJe 14/05/2018)

No presente caso, tendo sido expressamente afirmado que “*a Fundação Pedro Paes Mendonça é portadora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS 0253, datado de 16/12/2002, o qual foi renovado, em face da Resolução Nº 7, de 03/02/2009, publicada no DOU de 04/02/2009*”, parece-me inquestionável que tal certificado abrangeu os períodos de apuração desta lide e que a tese da Fazenda viola o Parecer/PGFN/CRJ/nº 2132/2011, o Ato Declaratório nº 05/2011 e a Súmula 612 do Superior Tribunal de Justiça.

Nacional.

Em sendo assim, no mérito voto por negar provimento ao recurso da Fazenda

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci