



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10580.727578/2018-14  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** 2402-012.138 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de setembro de 2023  
**Embargante** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** PARQUE SOCIAL - EMPREENDEDORISMO E DESENVOLVIMENTO SOCIAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2014 a 31/12/2014

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. REJEIÇÃO. OMISSÃO.**

Os embargos de declaração não se destinam a trazer à baila novo julgamento do mérito, posto que possuem fundamentação atrelada à existência de omissão, obscuridade, contradição ou, porventura, erro material ou de grafia. O inconformismo, que tem como real escopo a pretensão de reformar o decisum, não há como prosperar, porquanto incorrentes as hipóteses de omissão, contradição, obscuridade ou erro material.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Diogo Cristian Denny, Gregório Rechmann Junior, José Marcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino, Rodrigo Rigo Pinheiro e Thiago Alvares Feital (suplente convocado).

**Relatório**

Tratam-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional (fls. 1634 a 1644) em face do Acórdão nº 2402-010.912 (fls. 1624 a 1633) que, por maioria de votos, deu

provimento parcial ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte para contestar o Acórdão n.º 15-46.905 (fls. 1587 a 1605) que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito, relativo ao período de 01/2014 a 13/2014, lançado por meio de dois AI:

1. Auto de Infração de Obrigação Principal (fls. 2 a 6), consolidado em 07/12/2018, no valor de R\$ 204.649,80, relativo às contribuições devidas à seguridade social, descontadas das remunerações de empregados, não declaradas em GFIP (estabelecimento n.º 13.962.154/0001-66), nas competências 02/2014 a 13/2014.
2. Auto de Infração de Obrigação Acessória (fls. 8 a 10), consolidado em 07/12/2018, no valor de R\$ 23.313,00, relativo à multa por ter o contribuinte deixado de exhibir documento ou livro relacionado com as contribuições previstas na Lei n.º 8.212/91 ou apresentado sem as formalidades legais exigidas.

Constava no Relatório Fiscal que o contribuinte apresentou GFIPs das competências 01 a 12/2014 com enquadramento relativo a entidade beneficente (FPAS 639), razão pela qual apenas as contribuições previdenciárias dos segurados foram declaradas em GFIP.

A Fiscalização considerou que o contribuinte não tinha certificado de entidade beneficente de assistência social para o ano de 2014 e não fazia jus ao gozo da imunidade porque, além deste certificado, não cumpria com outros requisitos, conforme consta no art. 29 da Lei n.º 12.101/2009, no caso, demonstrações contábeis e financeiras.

O contribuinte informou que, em razão de ação judicial discutindo a imunidade, depositou em juízo os valores aqui de contribuições aqui tratados.

Intimado para explicar e retificar a divergência entre GFIPs e GPS, o contribuinte alegou sobreposição de GFIPs, contudo, a fiscalização informou que até o final do procedimento fiscal, a retificação das GFIPs não ocorreu.

A decisão embargada restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2014 a 31/12/2014

IMUNIDADE. REQUISITOS. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - CEBAS. ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/91.

O STF declarou a constitucionalidade do inciso II do art. 55 da Lei n.º 8.212/91 que estabelece que a entidade beneficente deve ser portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social que, posteriormente, passou a ser o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social.

CEBAS. NATUREZA DECLARATÓRIA. EFEITOS *EX TUNC*.

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 para a fruição da imunidade.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EXIBIR DOCUMENTOS SOLICITADOS PELA FISCALIZAÇÃO (CFL 38).

Constitui infração à legislação previdenciária deixar a empresa de exibir, após regularmente intimada, livros e documentos relacionados com as contribuições previdenciárias.

A parte dispositiva foi assim redigida:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por maioria de votos, conhecer do recurso voluntário interposto. Vencidos os conselheiros Francisco Ibiapino Luz e Vinícius Mauro Trevisan, que entenderam ter ocorrido propositura, pela Recorrente, de ação judicial com o mesmo objeto, restando configurada a concomitância do processo administrativo com o judicial, implicando renúncia à via administrativa decorrente do princípio da unidade de jurisdição; (ii) por unanimidade de votos, negar provimento relativamente ao lançamento referente à obrigação acessória (CFL 38); e (iii) por maioria de votos, dar-lhe provimento, para cancelar o crédito decorrente da obrigação principal (empregados). O conselheiro Francisco Ibiapino Luz, negou provimento quanto a esta matéria.

Os embargos de declaração foram opostos sob o fundamento de omissão quanto à questão relativa aos descumprimentos das exigências constantes dos incisos IV e VIII do art. 29 da Lei nº 12.101/09. Sustenta a embargante que “*não resta qualquer dúvida de que o sujeito passivo não só deixou de possuir CEBAS no período da autuação - como parece indicar o acórdão embargado - como também descumpriu outras exigências impostas pela legislação*”.

Em grau de juízo de admissibilidade (fls. 1645 a 1650), os embargos foram admitidos para apreciação e saneamento da omissão apontada.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

### **Da admissibilidade**

Os Embargos de Declaração são tempestivos contudo, seu conhecimento, depende da caracterização de omissão, contradição ou obscuridade, nos termos do § 3º do art. 65 do Regimento Interno do CARF (RICARF).

### **Síntese dos fatos**

Nos termos relatados, trata-se de lançamento de contribuições devidas à seguridade social, no período de 01/2014 a 13/2014, consubstanciadas em dois autos de infração:

1. Auto de Infração de Obrigação Principal (fls. 2 a 6), consolidado em 07/12/2018, no valor de R\$ 204.649,80, relativo às contribuições devidas à seguridade social, descontadas das remunerações de empregados, não declaradas em GFIP (estabelecimento nº 13.962.154/0001-66), nas competências 02/2014 a 13/2014.
2. Auto de Infração de Obrigação Acessória (fls. 8 a 10), consolidado em 07/12/2018, no valor de R\$ 23.313,00, relativo à multa por ter o contribuinte deixado de exibir documento ou livro relacionado com as contribuições previstas na Lei nº 8.212/91 ou apresentado sem as formalidades legais exigidas.

No Relatório Fiscal foi informado que o contribuinte apresentou GFIPs das competências 01 a 12/2014 com enquadramento relativo a entidade beneficente (FPAS 639),

razão pela qual apenas as contribuições previdenciárias dos segurados foram declaradas em GFIP. A Fiscalização considerou que o contribuinte não tinha certificado de entidade beneficente de assistência social para o ano de 2014 e não fazia jus ao gozo da imunidade porque, além deste certificado, não cumpria com outros requisitos, conforme consta no art. 29 da Lei nº 12.101/2009, no caso, demonstrações contábeis e financeiras.

A DRJ concluiu pela manutenção do lançamento sob o fundamento de que **“o fato de possuir o CEBAS não é suficiente para que a entidade seja considerada isenta/imune das contribuições em questão, devendo, para tanto, cumprir, cumulativamente, os requisitos estabelecidos no artigo 29 da Lei 12.101/2009, o que não ocorreu, no caso em tela”**.

A contribuinte apresentou recurso voluntário sustentando fazer jus à imunidade tributária e a existência de decisão judicial com trânsito em julgado confirmando o CEBAS da entidade para o período do lançamento.

Ao analisar o recurso voluntário, esta mesma Turma julgadora do CARF, decidiu, por maioria de votos, conhecer do recurso voluntário e, por maioria de votos, dar provimento parcial para cancelar apenas o lançamento relativo às contribuições da empresa e para o GILRAT.

A Fazenda Nacional opôs embargos de declaração sob o fundamento de omissão quanto à questão relativa aos descumprimentos das exigências constantes dos incisos IV e VIII do art. 29 da Lei nº 12.101/09. Sustenta a embargante que **“não resta qualquer dúvida de que o sujeito passivo não só deixou de possuir CEBAS no período da autuação - como parece indicar o acórdão embargado - como também descumpriu outras exigências impostas pela legislação”**.

#### **Caracterização de omissão**

Nos termos do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria nº 343, de 09/06/2015, cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

O Código de Processo Civil - CPC (Lei 13.105, de 16 de março de 2015), de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal, estabelece que cabem embargos de declaração para esclarecer obscuridade ou eliminar contradição; suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento e; corrigir erro material – art. 1.022.

Conforme ensinamento de Elpídio Donizetti, os “embargos são espécie de recurso de fundamentação vinculada, isto é, restrita a situações previstas em lei. Não servem os embargos, por exemplo, como sucedâneo de pedido de reconsideração de uma sentença ou acórdão”<sup>1</sup>.

Ademais, haverá omissão nos casos em que determinada questão ou ponto controvertido deveria ser apreciado pelo órgão julgador, mas não o foi<sup>2</sup>.

Disto, explica Elpídio Donizetti que:

A omissão constitui negativa de entrega da prestação jurisdicional e, segundo o CPC, será considerada omissa a decisão que deixar de se manifestar sobre tese firmada em

<sup>1</sup> DONIZETTI, Elpídio. Curso de Direito Processual Civil. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 1394.

<sup>2</sup> DONIZETTI, Elpídio. Curso de Direito Processual Civil. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 1394.

juízo de casos repetitivos ou em incidente de assunção de competência aplicável ao caso sob julgamento ou que incorra em qualquer das condutas descritas no art. 489, § 1º. Todas essas disposições permitem que as partes possam reclamar pela via dos embargos de declaração a adequação das decisões aos precedentes judiciais, assim como eventual desobediência aos critérios de fundamentação.

(...)

Não se desconhece o fato de que o juiz é obrigado a apreciar as questões, isto é, os pontos – afirmações referentes à pretensão. Se uma questão deixar de ser apreciada, cabíveis são os embargos declaratórios. **Entretanto, conforme reiteradamente decidiu o STF, “o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte”** (AI 761.901/SP, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 22.04.2014).

Ainda que exigível fosse a resposta a todos os argumentos, a decisão lacônica, neste particular, seria perfeitamente válida. Isso porque o princípio da instrumentalidade se aplica a todos os atos processuais, e não somente aos atos das partes. À falta de prejuízo, válida seria a sentença.

Até que os Tribunais Superiores se manifestem sobre o alcance do § 1º do art. 489 – não tenho dúvidas de haverá um adequado equacionamento entre os princípios da fundamentação e da celeridade – ou que os sujeitos do processo passem a utilizá-lo de forma consciente e não para protelar infinitamente a resolução da demanda, **creio que ainda veremos muitos embargos de declaração serem interpostos contra decisões, que, apesar de não enfrentarem todos os argumentos trazidos pelas partes, rebatem as questões essenciais para o deslinde da controvérsia**<sup>3</sup>.

Nesse sentido, dispõe o Superior Tribunal de Justiça que: “Não há falar em omissão quando a decisão está clara e suficientemente fundamentada, resolvendo integralmente a controvérsia. **O julgador não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pelas partes, quando encontrar motivação satisfatória para dirimir o litígio sobre os pontos essenciais da controvérsia em exame**”<sup>4</sup>.

Ou seja, os embargos de declaração têm ensejo quando há obscuridade, contradição, omissão ou erro material no julgado. A rediscussão do julgado constitui desiderato inadmissível em sede de embargos declaratórios, impondo a sua rejeição.

Os embargos de declaração não se destinam a trazer à baila novo julgamento do mérito, posto que possuem fundamentação atrelada à existência de omissão, obscuridade, contradição ou, porventura, erro material ou de grafia. O inconformismo da parte embargante não se confunde com a existência de omissão, contradição ou obscuridade.

A rejeição destes embargos é certa mas, por amor ao debate, seguiremos.

#### **- Do gozo à imunidade tributária**

A Constituição Federal (CF) traz, em seu bojo, as imunidades tributárias como forma de limitação constitucional ao poder de tributar, tendo como vetor axiológico os princípios fundamentais (art. 5º), o pacto federativo (art. 60, § 4º, I) e o fomento da solidariedade.

No tocante à natureza das imunidades no sistema jurídico brasileiro, em que pese alguns conceitos doutrinários divergentes, majoritariamente entende-se a imunidade como limitação constitucional ao poder de tributar representada por uma regra negativa de competência tributária constitucionalmente conferida aos entes políticos. Nesse sentido é a

<sup>3</sup> DONIZETTI, Elpídio. Curso de Direito Processual Civil. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 1394.

<sup>4</sup> AgInt nos EDcl no AREsp n. 2.133.201/RS, relator Ministro Moura Ribeiro, Terceira Turma, julgado em 26/6/2023, DJe de 28/6/2023

doutrina de Roque Antônio Carrazza, Heleno Taveira Torres<sup>5</sup>, Misabel Derzi, em nota de atualização em Aliomar Baleeiro<sup>6</sup>, Luís Eduardo Schoueri<sup>7</sup>, Regina Helena Costa<sup>8</sup>, Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>9</sup>, Gilmar Ferreira Mendes<sup>10</sup>, Leandro Paulsen<sup>11</sup>, Ricardo Alexandre<sup>12</sup>, entre outros.

Quanto à necessidade de regulamentação, as imunidades podem ser incondicionadas ou condicionadas. São incondicionadas quando possuem eficácia plena e imediata e geram efeitos sem depender de regulamentação, como a imunidade recíproca e a cultural. Já as condicionadas, têm eficácia limitada e a sua aplicabilidade, bem como o gozo do benefício, dependem de regulamentação infraconstitucional, como exemplo, as imunidades das entidades beneficentes sem fins lucrativos.

A Constituição prevê, no art. 195, § 7º, que as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei são *isentas* de contribuição para a seguridade social. José Souto Maior Borges assevera tratar-se da “imunidade ontologicamente constitucional. Nisto, distingue-se da isenção, que está sob reserva de lei”.<sup>13</sup>

Partindo da constatação do *caput* do art. 195 da Constituição, de que toda a sociedade deve financiar a seguridade social, a entidade beneficente estará imune ao recolhimento das contribuições devidas à seguridade social, conforme § 7º deste artigo, à medida que comprove sua contrapartida à seguridade social, em atendimento às exigências estabelecidas em lei.

Trata-se, portanto, de dispositivo de eficácia limitada que depende de regulamentação por meio de normas infraconstitucionais.

O Supremo Tribunal Federal consolidou por meio do Tema n.º 32 da repercussão geral que A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.<sup>14</sup>

A tese, contudo, foi reformulada no julgamento dos embargos de declaração opostos pela União para dispor que: A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º,

<sup>5</sup> CARRAZZA, Roque Antonio; TORRES, Heleno Taveira. *Imunidade do papel destinado à impressão de jornais e a prestação de serviços gráficos*. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 9, n. 54, nov/dez 2011.

<sup>6</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1344.

<sup>7</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 464.

<sup>8</sup> COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 52.

<sup>9</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 191.

<sup>10</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 1482.

<sup>11</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 150.

<sup>12</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 13. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2019, p. 206.

<sup>13</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 219-220.

<sup>14</sup> RE 566622, Relator Ministro MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017, publicado em 23/08/2017.

da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.<sup>15</sup>

Em 02/03/2017, ao julgar as ADIs 2028, 2036, 2228 e 2621, o STF declarou a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, III, da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º; arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998; arts. 2º, IV; 3º, VI, § 1º e § 4º; 4º, parágrafo único, do Decreto 2.536/1998; arts. 1º, IV; 2º, IV, e § 1º e § 3º; e 7º, § 4º, do Decreto 752/1993.

No julgamento realizado em 23/02/2017, o STF, por maioria e nos termos do voto do Relator Ministro Marco Aurélio, deu provimento ao RE n.º 566.622 e **declarou a inconstitucionalidade de todo o artigo 55 da Lei n.º 8.212/91**, concluindo que os requisitos a serem cumpridos pela entidade beneficente são aqueles dispostos no art. 14 do CTN<sup>16</sup>.

Posteriormente, em 19/12/2019, o STF acolheu parcialmente os embargos de declaração opostos pela União no RE 566.622 **para assentar a constitucionalidade tão somente do inciso II do art. 55 da Lei n.º 8.212/91**, nos seguintes termos (Acórdão publicado em 11/05/2020, Redatora para o Acórdão Ministra Rosa Weber):

- a) É exigível lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas (Tema n.º 32);
- b) Lei ordinária pode regular aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo;
- c) É constitucional o art. 55, II, da Lei n.º 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 n.º 2.187-13/2001.

No último dia de agosto de 2022, foi publicada a ata do julgamento que rejeitou os últimos embargos declaratórios opostos no RE n.º 566.622, em conclusão pela definitividade da decisão já proferida, a despeito do cenário de falta de alinhamento decisivo entre os tribunais federais e o CARF. **O trânsito em julgado ocorreu em 27/09/2022.**

Em março de 2020, ao julgar a **ADI 4480**, o STF declarou a inconstitucionalidade formal dos arts. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; 14, §§ 1º e 2º; 18, *caput*; 31, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e inconstitucionalidade material do art. 32, §1º, da Lei

<sup>15</sup> RE 566622 ED, Relator Ministro MARCO AURÉLIO, Relatora p/ Acórdão Ministra ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2019, publicado em 11/05/2020.

<sup>16</sup> Nesses termos consignou o Relator Ministro Marco Aurélio:

Em síntese conclusiva: o artigo 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, prevê requisitos para o exercício da imunidade tributária, versada no § 7º do artigo 195 da Carta da República, que revelam verdadeiras condições prévias ao aludido direito e, por isso, deve ser reconhecida a inconstitucionalidade formal desse dispositivo no que extrapola o definido no artigo 14 do Código Tributário Nacional, por violação ao artigo 146, inciso II, da Constituição Federal. Os requisitos legais exigidos na parte final do mencionado § 7º, enquanto não editada nova lei complementar sobre a matéria, são somente aqueles do aludido artigo 14 do Código.

Chego à solução do caso concreto ante a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, e a moldura fática delineada no acórdão recorrido.

(...)

Assim, sendo estreme de dúvidas – porquanto consignado na instância soberana no exame dos elementos probatórios do processo – que a recorrente preenche os requisitos veiculados no Código Tributário, dou provimento ao recurso para, declarando a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, restabelecer o entendimento constante da sentença e assegurar o direito à imunidade de que trata o artigo 195, § 7º, da Carta Federal e, conseqüentemente, desconstituir o crédito tributário inscrito na Certidão de Dívida Ativa n.º 32.725.284-7, com a extinção da respetiva execução fiscal. Ficam invertidos os ônus de sucumbência.

n.º 12.101/09. E no acórdão publicado em **05/03/2021**, acolheu os aclaratórios opostos nesta ação para declarar a inconstitucionalidade do art. 29, IV, da Lei n.º 12.101/2009.

Aqui, de fato tem razão a embargante quando menciona que o inciso correto é o VI do art. 29 da Lei n.º 12.101/2009, conforme constou no acórdão embargado. Contudo, trata-se de erro de grafia material que não tem o condão de caracterizar vício apto a ser atacado na via dos aclaratórios.

O Superior Tribunal de Justiça, em momento anterior ao julgamento do Tema 32 pelo STF, consolidou na Súmula de n.º 612 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.

Assim decidiu sob o fundamento de que a decisão administrativa que reconhece o preenchimento dos requisitos legais para gozo da imunidade possui natureza declaratória e, por isso, produz efeitos retroativos (*ex tunc*), ficando a incidência do tributo vedada desde o momento em que efetivamente cumpridos os requisitos, e não somente após a decisão que reconhecer (declarar) esse cumprimento.

No julgamento da ADI 4480, o STF declarou a inconstitucionalidade dos arts. 31 e 32, § 1º, da Lei n.º 12.101/2009<sup>17</sup> (que revogou o art. 55 da Lei n.º 8.212/91), que indicavam que apenas após a concessão do CEBAS haveria o direito à imunidade sobre as contribuições sociais, consignando que a entidade será considerada imune a partir do momento que cumprir os requisitos estabelecidos na legislação complementar, e não a partir da obtenção do certificado, nos termos já sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça na Súmula 612.

A jurisprudência do CARF adota o mesmo entendimento:

(...) IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. CEBAS - CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. EFEITOS.

O Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) gera efeitos *ex tunc*, isto é, eles (efeitos) retroagem à data da protocolização do requerimento do Certificado.

(Acórdão n.º 2202-009.129, Conselheiro Relator Samis Antônio de Queiroz, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, publicado em 28/04/2022)

(...) ENTIDADE BENEFICENTE. REQUISITOS PARA FRUIÇÃO DE GOZO DA IMUNIDADE. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (CEBAS). PARECER PGFN/CRJ/N.º 2132/2011, APROVADO PELO ATO DECLARATÓRIO N.º 05/2011, APROVADO PELO MINISTRO DA FAZENDA (DOU EM 15/12/2011).

O Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) é meramente declaratório, produzindo efeito *ex tunc*, retroagindo à data de protocolo do respectivo requerimento.

<sup>17</sup> 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.

(Acórdão n.º 2201-009.256, Conselheira Relatora Débora Fófano dos Santos, Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, publicado em 01/11/2021)

ENTIDADE BENEFICENTE. CEBAS. CARÁTER DECLARATÓRIO. O Parecer PGFN/2132/2011, aprovado pelo Ato Declaratório PGFN n.º 05/2011, declarou a inexigibilidade de contestação e recurso, determinando a desistência dos recursos interpostos, em relação às ações e decisões judiciais que fixam o entendimento de que o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - Cebas é meramente declaratório, produzindo efeito ex tunc, retroagindo à data de protocolo do respectivo requerimento. Recurso Especial da Procuradoria negado.

(Acórdão n.º 9303-004.340, Conselheiro Relator Charles Mayer Castro Souza, 3ª Turma da Câmara Superior, publicado em 02/01/2017)

O fundamento de decidir do acórdão embargado refere-se, contudo, ao fato de que o Tribunal Regional Federal da Primeira Região, ao julgar a Apelação Cível n.º 0040301-66.2010.4.01.3300/BA, declarou que a recorrente faz jus à imunidade tributária constante no art. 195, § 7º, da CF, a partir da data do requerimento do CEBAS, dia 24/07/2008 (fl. 909).

De acordo com a embargante, “não se pode considerar que a concessão de CEBAS dispensa a contribuinte do cumprimento das demais exigências, pois são requisitos cumulativos e obrigatórios para fazer jus à imunidade” (fl. 993).

Ocorre que esse entendimento parece equivocado à medida que o Supremo Tribunal Federal esclareceu, no julgamento do RE 566.622 e da ADI 4.480 que cabe **somente** à Lei Complementar definir as condições e requisitos materiais para a fruição da imunidade tributária.

Até a edição da Lei Complementar n.º 187/2021, os requisitos que deveriam ser observados estavam dispostos apenas no artigo 14 do CTN.

Em 16 de dezembro de 2021, em atendimento ao comando do art. 195, § 7º, da Constituição, a Lei n.º 12.101/2009 foi revogada pela Lei Complementar n.º 187, que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes e regulamenta os procedimentos referentes à imunidade de contribuições à seguridade social.

Ocorre que a Lei Complementar n.º 187/2021 será aplicada aos fatos geradores posteriores ao início de sua vigência, em 17/12/2021, permanecendo o impasse, quanto ao período anterior a respeito da possibilidade da falta do CEBAS, instituído por meio de lei ordinária, impedir a entidade de assistência de usufruir da imunidade tributária do art. 195, § 7º, da Constituição.

No âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), foi reconhecido que as Leis Ordinárias n.º 8.212/91 e n.º 12.101/09 não trazem apenas normas procedimentais para a emissão do CEBAS, excedendo ao estabelecer o modo beneficente de atuação das entidades de assistência social. Com isso, independente da existência ou não do certificado, para fazer jus à imunidade das contribuições de seguridade social, as entidades devem observar apenas as contrapartidas previstas em Lei Complementar, no caso, o art. 14 do CTN, em atendimento à orientação do STF no RE 566.622/RS e na ADI 4.480.<sup>18</sup>

O Regimento Interno do CARF preceitua que é vedado ao julgador afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo se tiver sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do STF; ou se o fundamento do crédito tributário for objeto de Súmula Vinculante ou

<sup>18</sup> Acórdão n.º 9303-012.986 - CSRF/3ª Turma Processo n.º 13808.000813/2002-26.

decisão definitiva do STF ou STJ, em sede de julgamento de recursos repetitivos. Traz, ainda, a obrigatoriedade de reprodução pelos conselheiros do CARF das decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF e pelo STJ em julgamento de recursos repetitivos.

Enquanto o art. 927 do CPC/15 traz a obrigatoriedade de observação dos precedentes por partes dos juízes e dos tribunais, o parágrafo único do art. 28 da Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, que dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, determina que a declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.

Por seu turno, o Regimento Interno do CARF (art. 62) preceitua que é vedado ao julgador afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo se tiver sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do STF; ou se o fundamento do crédito tributário for objeto de Súmula Vinculante ou decisão definitiva do STF ou STJ, em sede de julgamento de recursos repetitivos. Estabelece, ainda, a obrigatoriedade de reprodução pelos conselheiros do CARF das decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF e pelo STJ em julgamento de recursos repetitivos, nos termos dos arts. 1.036 a 1.041 do CPC/15.

No âmbito do contencioso judicial, o Tribunal Regional Federal da Primeira Região (TRF-1) assentou que os requisitos para o gozo de imunidade não de estar previstos em lei complementar e a entidade beneficente que comprovar preencher as exigências contidas no art. 14 do CTN fará jus à imunidade tributária prevista pelo § 7º do art. 195 da Constituição Federal, independentemente da apresentação do CEBAS.

Além disso, considerou como prova o estatuto social da entidade beneficente que informa o atendimento às exigências contidas no art. 14 do Código Tributário Nacional.<sup>19</sup>

Esse entendimento encontra fundamento na indicação de que a exigência do CEBAS permitiria ao legislador ordinário editar normas regulamentadoras aptas a inviabilizar o gozo da imunidade constitucionalmente estabelecida.<sup>20</sup>

Nesta linha, a concessão da imunidade tributária constitucional independe de prévio requerimento administrativo, sendo suficiente o preenchimento dos requisitos do art. 14 do CTN, inclusive por meio das disposições estatutárias da entidade, uma vez que milita em favor da entidade beneficente<sup>21</sup> a presunção de que seu patrimônio, renda e serviço encontram-se vinculados às suas finalidades essenciais.

---

<sup>19</sup> TRF1. 8ª Turma. 0017325-88.2008.4.01.3800, Des. Rel. Marcos Augusto de Souza. Publicação 10.02.2022

<sup>20</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. A imunidade das contribuições sociais à luz dos artigos 195, § 7º e 146, II da CF/88 – conteúdo e alcance da ADI 2028. Revista de Direitos Fundamentais e Tributação, v. 1, n. 2, 2017.

<sup>21</sup> Nesse sentido, "(...) A regra da imunidade se traduz numa negativa de competência, limitando, *a priori*, o poder impositivo do Estado. 4. Na regra imunizante, como a garantia decorre diretamente da Carta Política, mediante decote de competência legislativa, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido devem militar a favor das pessoas ou das entidades que apontam a norma constitucional" (RE 470520, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 17/09/2013, Publicado em 21/11/2013).

Logo, para declarar a inaplicabilidade da regra imunizante disposta no art. 14 do CTN, e lançar os tributos devidos, a autoridade fiscal deve afastar a presunção, constituindo prova que demonstre o desvio de finalidade.

A aplicação da presunção de veracidade instituí, neste viés, o condão de inverter o ônus da prova, cabendo à fiscalização tributária provar que o contribuinte não cumpre com os termos legais, em conformidade com os arts. 373 e 374 do Código de Processo Civil – CPC.

O Tribunal Regional Federal da Quinta Região, ao tratar da tese julgada no Tema 32 da repercussão geral do Supremo Tribunal Federal, firmou consonância com o entendimento proferido no RE nº 566.622 ao estabelecer que a entidade, para fazer jus a imunidade do parágrafo 7º do art. 195 da CF, com relação às contribuições sociais, deve atender exclusivamente aos requisitos previstos no art. 14 do CTN (I - não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III - manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão). Nesse sentido, a entidade comprova o atendimento dos requisitos através de documentação idônea e contemporânea, especificamente através do estatuto social e da demonstração contábil.<sup>22</sup>

Por outro lado, para o Tribunal Regional Federal da Terceira Região imprescindível que a entidade possua o CEBAS para fazer jus à imunidade. Nesse sentido, a certificação do interessado pela autoridade competente, nos moldes da Lei nº 12.101, de 27.11.2009, quanto ao reconhecimento da sua condição de Entidade Beneficente de Assistência Social, é requisito indispensável.<sup>23</sup>

A mesma ideia encontra respaldo junto ao Tribunal Regional Federal da Quarta Região, que admitiu que para as entidades beneficentes de assistência social usufruírem da imunidade tributária prevista no parágrafo 7º do artigo 195 da Constituição, na vigência do art. 55 da Lei 8.212/91, devem atender aos requisitos materiais previstos no artigo 14 do Código Tributário Nacional e, simultaneamente, aos requisitos procedimentais previstos no artigo 55, da Lei 8.212/1991, à exceção do inciso III, declarado inconstitucional. Já na vigência da Lei 12.101/2009, a fruição da imunidade tributária requer o cumprimento dos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional e dos estabelecidos no artigo 29 da Lei 12.101/2009, à exceção do inciso VI, declarado inconstitucional.<sup>24</sup>

Assim, haveria omissão no acórdão embargado caso a conclusão dessa relatora fosse de necessidade de observância da Lei nº 12.101/2009. Contudo, *in casu*, está a afastar a necessidade de observação da lei ordinária, seguindo o entendimento vinculante proferido pela Corte Suprema.

Portanto, a matéria não pode ser objeto de embargos por não refletir omissão, contradição, obscuridade ou erro material na decisão proferida.

Os embargos de declaração não se destinam a trazer à baila novo julgamento do mérito, posto que possuem fundamentação atrelada à existência de omissão, obscuridade,

<sup>22</sup> TRF5. Pleno. 08053233720174058000, AGRAVO REGIMENTAL CÍVEL, DESEMBARGADOR FEDERAL ALEXANDRE LUNA FREIRE, JULGAMENTO: 04/08/2021

<sup>23</sup> TRF3. 6ª Turma, ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL - 5000859-16.2017.4.03.6110, Rel. Desembargador Federal DIVA PRESTES MARCONDES MALERBI, julgado em 24/09/2021.

<sup>24</sup> TRF4. 1ª Turma; 5002216-88.2015.4.04.7107, Relator MARCELO DE NARDI, julgado em 15/09/2021

contradição ou, porventura, erro material ou de grafia. O inconformismo da parte embargante não se confunde com a existência de omissão, contradição ou obscuridade. Nesse sentido, entendo que não há qualquer omissão, contradição, obscuridade, erro material ou inexatidão material devida a lapso manifesto, impondo-se a rejeição dos embargos inominados.

Ausente o vício de omissão no acórdão embargado, conclui-se pela rejeição dos embargos aclaratórios.

**Conclusão**

Diante do exposto, voto por rejeitar os embargos de declaração opostos.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira