



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10665.721831/2017-13
ACÓRDÃO	2003-006.868 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IGREJA CAMINHO DA SALVACAO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 30/12/2016

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE.
CERTIFICADO. ISENÇÃO COTA PATRONAL.

Somente fará jus à isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias a entidade beneficente de assistência social que cumprir, cumulativamente, as exigências legais. Nos termos da tese firmada pelo STF, é constitucional a exigência do CEBAS, pois este é apenas um aspecto procedimental da imunidade, e não uma contrapartida ou definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.

De acordo com o disposto na Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto, não se apreciando as alegações tocantes a inconstitucionalidades, para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente Substituto

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz (presidente substituto), Leonardo Nunez Campos (substituto integral), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Ronnie Soares Anderson (substituto integral).

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 369/408, interposto contra decisão da DRJ no Juiz de Fora/MG, de fls. 348/356, que julgou procedente o lançamento referente à Contribuição Social referente a parte patronal, com adicional ao SAT/RAT, e as contribuições devidas a Terceiros, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, conforme autos de infração de fls. 02/11 e fls. 12/17, lavrados em 27/10/2017, relativo a fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2015 a 30/12/2016, com ciência da RECORRENTE em 06/11/2017, mediante AR de fl. 244.1

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 1.250.465,63 e de R\$ 255.247,52, na ordem dos autos de infração acima descrita, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício.

De acordo com o relatório fiscal, acostado às fls. 20/29, ora sintetizado pela DRJ de Origem com clareza e precisão, o presente lançamento diz respeito ao que segue:

No Relatório Fiscal de fls. 20/29 o Auditor informa que o objetivo do procedimento fiscal foi de averiguar a existência de:

- Divergência de contribuição da EMPRESA sobre bases de cálculo declaradas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social;
- Divergência de GILRAT sobre bases de cálculo declaradas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social;
- Divergência de contribuição para outras ENTIDADES E FUNDOS sobre bases de cálculo declaradas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social.

Prossegue o Auditor com a transcrição da legislação previdenciária, que dispõe sobre o conceito de salário de contribuição e o valor das alíquotas.

Informa que no período de 01/2015 a 12/2015 – 13/2015 – 01/2016 a 09/2016 o sujeito passivo transmitiu Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, com o código FPAS 515 e como optante pelo Simples Nacional e no período de 01/2015 a 12/2015 –

01/2016 a 12/2016 e 13/2016, transmitiu as GFIP com código FPAS 639 – entidade beneficente de assistência social

Ressalta que em ambos, os casos, os códigos FPAS, foram informados incorretamente, uma vez que o sujeito passivo não é optante pelo Simples Nacional e não possui o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS, conforme GFIP descrita na planilha integrante do Relatório Fiscal.

Observa o Auditor que:

..... embora houvesse a transmissão de duas GFIP'S com código FPAS distintos no período de 01/2015 a 12/2015 e 01/2016 a 09/2016, somente nas competências de 06/2016 a 09/2016 o valor originário apurado considerou as contribuições declaradas em ambas as GFIP'S.

De 01/2015 a 05/2016 a contribuição previdenciária apurada foi a declarada na GFIP com código FPAS 515 e no período de 10/2016 a 13/2016 a declarada na GFIP com código FPAS 639.

As guias de recolhimento por tempo de serviço e informações à previdência social – GFIP, transmitidas pelo sujeito passivo antes do início do procedimento fiscal, com status 1 –exportas e cujas contribuições serviram de parâmetro de débito compõem o anexo II do relatório fiscal.

- Considerando que o sujeito passivo não é optante pelo simples nacional;
- Considerando que o sujeito passivo não possui o certificado de entidade beneficente de assistência social;
- Considerando que a contribuição previdenciária declarada em GFIP é a descontada da remuneração paga aos segurados empregados da empresa;
- A contribuição da empresa e do empregador e a contribuição destinada a outras entidades e fundos é objeto do auto de infração.

Aduz a fiscalização que a sonegação, fato que configura "em tese" a ocorrência ilícito "sonegação de contribuição previdenciária" praticado pelo sujeito passivo, relativo ao período de 01/2015 a 13/2016, será objeto de comunicação à autoridade pública competente para a proposição de eventual ação penal - Ministério Público Federal, em processo à parte.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 249/297, em 01/12/2017. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ no Juiz de Fora/MG, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Cientificada, a autuada oferece em 01/12/2017, a impugnação de fls. 249/297, onde, em preliminar, ressalta a tempestividade da peça de defesa, alega ser de competência do órgão de julgamento administrativos proferir de decisão sobre

matéria constitucional, quando houver reiterada jurisprudência emanada do Poder Judiciário.

Sobre este ponto aduz que:

1.2.3 - Portanto, consoante a jurisprudência já cristalizada pelo Poder Judiciário e até no âmbito administrativo através das decisões dos extintos Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e do Conselho de Recursos da Previdência Social, vê-se que não há impedimento para os órgãos julgadores administrativos apreciar a matéria de direito com alegação de ilegalidade ou inconstitucionalidade de norma jurídica, sendo-lhes possível juridicamente decidir à respeito.

No mérito, após transcrever todo conteúdo do Relatório Fiscal, diz ter a fiscalização cometido um grande equívoco na interpretação da situação fática existente, pois a impugnante é instituição religiosa e associação beneficente de assistência social, tendo, portanto, direito, à imunidade tributária, nos termos do seu estatuto.

Diz in verbis:

3.6 - Conforme consta dos Arts. 1º e 2º de seu Estatuto Social, a Impugnante enquadra-se na seguinte natureza jurídica:

“Art. 1º - A IGREJA CAMINHO DA SALVAÇÃO, regida por este estatuto e normas legais a ela aplicáveis, fundada em 10 de outubro de 2007, registrado sob o nº 124.296, no Livro A, em 13/11/2007, no Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas de Belo Horizonte/MG, é uma entidade sem fins lucrativos, que terá duração por tempo indeterminado...

“3.7 – Por outro lado, a Impugnante tem por finalidades essenciais conforme o Art. 2º do Estatuto Social: “a Igreja tem por finalidade(s), I) ensinar as pessoas, que a caridade, as boas obras, seguindo o evangelho de Jesus Cristo nosso salvador e Pai, nos elevam a Deus e a salvação da alma; II) Divulgar o evangelho de Jesus Cristo contido na Bíblia e o exemplo de suas obras sociais e milagres; III) formaram grupos de estudos e oração em residência de fiéis e/ou no centro administrativo da entidade; IV) a Igreja Caminho da Salvação, manterá um centro comunitário, denominado “CENTRO DE APOIO A PORTADORES DE DOENÇAS ONCOLÓGICAS (CÂNCER), o centro de apoio a portadores de câncer, socorrerá pessoas de qualquer idade, comprovadamente carentes e que necessitam de alimentos, remédios e o que mais fizer parte do tratamento, receberá também a luz dos ensinamentos da Igreja Caminho da Salvação, aos que também buscam conforto espiritual.”.

3.8 - Conforme se vê pelos atos constitutivos (estatuto) em anexo, a Impugnante é entidade que presta exclusivamente serviços de assistência social, sendo beneficiária da imunidade constitucional prevista no art. 150, VI, “c” e 195, § 7º da CF/88. Como tal, tem registro:

a) - No Cartório do Registro Civil das Pessoas Jurídicas;

c) - No Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas do Ministério da Fazenda - CNPJ;

d) - Detém o título de Utilidade Pública Municipal conforme documentação ora juntada aos autos. (Doc. anexo)

e) – Mantém escrituração contábil regular revestida das formalidades legais e capaz de comprovar a efetividade das operações financeiras que realiza conforme se comprova pela juntada das Demonstrações Financeiras dos anos-calendário de 2015 e 2016. (Doc. anexo)

(...)

3.9 - Desnecessário reafirmar que a Impugnante preenche todos os requisitos para a fruição dos benefícios de imunidade tributária insculpidos na Constituição Federal de 1988.

Portanto, a Impugnante é entidade beneficente de assistência social, dedicando-se à atividade prevista na Constituição Federal como beneficiária de imunidade tributária e de contribuições para a seguridade social previstas no art. 150, VI, “c” e 195, § 7º.

Ressalta que para a fruição do benefício, deve acatar as exigências contidas no art. 14 do CTN e não lhes são aplicáveis as regras da Lei 12.101/2009, em razão da competência privativa da Lei Complementar para disciplinar as limitações constitucionais. Cita a decisão proferida no RE566622, publicado em 28/08/2017 e outras decisões judiciais sobre o tema.

A seguir, em longo arrazoado, discorre sobre imunidade e o conceito de entidades de assistência social, conforme prevista na Constituição Federal, transcreve ensinamentos de doutrinadores e decisões dos tribunais superiores sobre o tema.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ no Juiz de Fora/MG julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 348/356):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 30/12/2016

TEMPLOS. ALCANCE DA IMUNIDADE

A imunidade prevista na alínea “b” do inciso VI do art. 150, da Constituição Federal aplica-se, exclusivamente, a impostos incidentes sobre o patrimônio, renda ou serviços relacionados com as finalidades essenciais dos templos de qualquer culto e não se estende a qualquer outro tributo.

DECISÃO JUDICIAL SOB O RITO DE REPERCUSSÃO GERAL

A aquiescência por parte da RFB de decisão judicial sob o rito de repercussão geral, está condicionada à manifestação do Procurador-Geral a Fazenda Nacional que, conforme o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de janeiro de 2014, será feita por meio de Nota Explicativa, que incluirá ou não a matéria objeto da decisão na lista de dispensa de contestar e recorrer.

ISENÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PATRONAL PARA A SEGURIDADE SOCIAL. REQUISITOS. CERTIFICAÇÃO.

Somente fazem jus à isenção do pagamento das contribuições patronais para custeio da seguridade social, as entidades beneficentes de assistência social que atendam os requisitos estabelecidos em lei, dentre eles, a certificação como Entidades Beneficentes de Assistência Social.

INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO APRECIÇÃO.

Não cabe apreciação, pela instância administrativa, de alegações de ilegalidade e ou inconstitucionalidade de leis e atos normativos em vigor, a qual incumbe ao Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE foi devidamente intimada da decisão da DRJ em 10/05/2018, conforme AR de fl. 365, apresentou recurso voluntário de fls. 369/408, em 11/06/2018.

Em suas razões, reiterou os argumentos da impugnação.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

MÉRITO

Imunidade das Contribuições Previdenciárias. Entidade Beneficente

Inicialmente, cumpre ressaltar que toda a defesa da contribuinte gira em torno do seu reconhecimento como entidade imune, não havendo nenhum questionamento acerca da base de cálculo, determinação da atividade da contribuinte e, conseqüentemente, estipulação das alíquotas SAT/RAT e das contribuições de Terceiros consideradas pela fiscalização.

Ademais, toda a tese de defesa apresentada pela RECORRENTE diz respeito à discussão já sedimentada pelo Supremo Tribunal Federal a respeito de apenas ser possível a fixação de requisitos para o gozo da imunidade do art. 195, § 7º, da Constituição Federal, por meio de lei complementar, e não de lei ordinária.

Deste modo, afirma a contribuinte que *“os requisitos necessários para que seja usufruído o benefício da imunidade pelas entidades sem fins lucrativos são os previstos no art. 14 do CTN, quais sejam: 1) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; 2) aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; 3) manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”* (fl. 385).

Portanto, a despeito do longo arrazoado apresentado pela RECORRENTE, dos conceitos trazidos, das interpretações apresentadas e das discussões doutrinárias expostas, trata-se, efetivamente, de questão constitucional já apreciada pelo STF, com julgamento definitivo.

Em seu recurso, a contribuinte afirma, em suma, que a certificação de entidade beneficente não pode ser exigida mediante Lei Ordinária e que não há lei complementar prevendo esta exigência. Entende que cumpriu todos os requisitos para gozar da imunidade às contribuições para seguridade social, posto que efetivamente desenvolve atividade beneficente e que é reconhecida como de utilidade pública.

No entanto, a autoridade fiscal apontou que a RECORRENTE *“não possui o certificado de entidade beneficente de assistência social”* – CEBAS (fl. 24). Desta feita, não cumpria os requisitos estabelecidos pela Lei nº 12.101/2009, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, para fazer jus à imunidade das contribuições previdenciárias. Transcreve-se os seguintes trechos do Relatório Fiscal (fls. 23/29):

Em ambos os casos os códigos FPAS foram informados incorretamente, uma vez que o sujeito passivo não é optante pelo simples nacional e **não possui o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEAS.**

(...)

- Considerando que o sujeito passivo não é optante pelo simples nacional;
- **Considerando que o sujeito passivo não possui o certificado de entidade beneficente de assistência social;**
- Considerando que a contribuição previdenciária declarada em GFIP é a descontada da remuneração paga aos segurados empregados da empresa;

- A contribuição da empresa e do empregador e a contribuição destinada a outras entidades e fundos é objeto do auto de infração.

Ou seja, o lançamento restou motivado pelo descumprimento do requisito estabelecido em lei, qual seja, a comprovação de ser o contribuinte portador do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS).

Por sua vez, a RECORRENTE afirma em suas razões de defesa que *“é indiscutível que é a lei complementar o instrumento que deve trazer os requisitos para conceder a imunidade. Esta lei complementar, no caso é o Código Tributário Nacional, e os pressupostos estariam elencados em seu art. 14”* (fl. 382), e que *“em fevereiro/2017, o STF decidiu a questão, quando do julgamento do Recurso Extraordinário 566.622, no sentido de que os requisitos para o gozo da imunidade tributária devem ser regidos por Lei Complementar”* (fl. 384).

Assim, alega que cumpre os requisitos constitucionais e também aqueles previstos no art. 14 do CTN (lei complementar) para ser enquadrado como entidade imune.

Antes de analisar o caso concreto, cumpre fazer alguns esclarecimentos acerca da exigência do CEBAS como requisito para isenção das contribuições previdenciárias.

No que diz respeito às entidades beneficentes de assistência social, o art. 195, §7º, da Constituição Federal prevê a imunidade dessas entidades em relação às contribuições destinadas à seguridade social, desde que atendam às exigências estabelecidas em lei:

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. (Grifou-se)

Apesar do texto constitucional empregar a expressão “isentas”, trata-se de verdadeira hipótese de imunidade, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”) na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028/DF e no RE 566.622/RS, por se tratar de limitação ao poder de tributar estabelecida pela própria constituição.

De início, quanto ao tema envolvendo a exigência de requisitos para a isenção das contribuições apenas por lei complementar, não compete a esta Corte administrativa reconhecer a inconstitucionalidade de normas, como bem pontuado pela Súmula CARF nº 02, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, mesmo diante do argumento de que este requisito apenas poderia ter sido estabelecido por lei complementar, não compete a esta Corte administrativa reconhecer a inconstitucionalidade de normas, sendo vedado aos membros do CARF afastar a aplicação de norma legal sob fundamento de inconstitucionalidade, nos termos do art. 62 do RICARF.

Apenas devem ser deixadas de aplicar as normas que já tenham sido declaradas inconstitucionais por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal, conforme art. 62, §1º, II, do RICARF.

Neste sentido, cumpre mencionar que a questão envolvendo a exigência de lei complementar como forma de definir os requisitos para a isenção por parte das entidades filantrópicas foi levada ao crivo do Supremo Tribunal Federal – STF que, no julgamento do Recurso Extraordinário RE 566.622/RS, tema com repercussão geral reconhecida (tema 0032), fixou a seguinte tese:

"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".

O STF, quando da análise conjunta do mérito dos embargos de declaração opostos nos autos da ADI 2.028, da ADI 2.036, da ADI 2.621, da ADI 2.228 e do RE 566.622, entendeu que os aspectos procedimentais da imunidade, relacionados à certificação, à fiscalização e ao controle das entidades beneficentes de assistência social podem ser regulamentados por lei ordinária; **por outro lado, é exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação** das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.

Neste sentido, entendeu que vinculações restritivas “à livre disposição do indivíduo para agir nos campos da benemerência ou da filantropia” bem como “definir que a imunidade somente é aplicável se um determinado percentual da receita bruta for destinado à prestação gratuita de serviços”, são matérias afetas à lei complementar; ao passo que outras questões, como a mera certificação prevista no art. 55, II, da Lei nº 8.212/91, poderia ser exigida mediante lei ordinária.

O seguinte trecho do voto proferido pela Ministra Rosa Weber quando do julgamento dos Embargos de Declaração no RE 566622, citando palavras dos Ministros Luiz Fux e Dias Toffoli, esclarece a questão:

Acompanhei o voto proferido pelo eminente e saudoso Ministro Teori Zavascki em sua integralidade. Destaquei, nessa linha, a necessária distinção, na exegese do **art. 195, § 7º, da CF**, entre os aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo das entidades beneficentes de assistência social, passíveis de definição em lei ordinária, e a definição do modo de atuação das entidades contempladas no preceito, a exigir lei complementar.

No mesmo sentido votou o Ministro **Luiz Fux**, de cujo voto destaco o seguinte excerto:

“Então, basicamente, tudo aquilo que influi diretamente da imunidade reclama lei complementar, e aqueles aspectos procedimentais de habilitação de documentos, apresentação dos documentos para ver a categorização da sociedade como beneficente se submetem a uma lei ordinária para a qual não há necessidade de quorum específico para isso.”

O Ministro **Dias Toffoli** acompanhou o voto proferido pelo Ministro Teori Zavacki tanto em relação ao mérito das ações objetivas quanto em relação ao recurso extraordinário, observando que *“a lei complementar está reservada aos requisitos para a concessão da referida imunidade, e a lei ordinária, não só a lei ordinária, mas também os regramentos - existem vários regramentos infranormativos aí, não só infraconstitucionais, mas infralegais - que são emitidos pelos órgãos públicos a respeito do tema, não podem estabelecer requisitos, eles estabelecem, evidentemente, procedimentos”*.

(destaques no original)

Em outro trecho de seu voto, a Excelentíssima Ministra Rosa Weber esclareceu o seguinte:

Não paira dúvida, pois, sobre a convicção de que a delimitação do campo semântico abarcado pelo conceito constitucional de “entidades beneficentes de assistência social”, por inerente ao campo das imunidades tributárias, sujeita-se à regra de reserva de lei complementar, consoante disposto no **art. 146, II, da Carta Política**.

Qual é, pois, a dificuldade que aqui se apresenta? Tanto a tese **estrita** (refletida na ementa do **RE 566.622** e na tese de repercussão geral do **tema nº 32**) – segundo a qual todo e qualquer aspecto relacionado ao regime jurídico das entidades beneficentes de assistência social, de que cogita o **art. 195, § 7º, da CF**, somente pode ser positivado mediante lei complementar – quando a tese **flexível** – segundo a qual aspectos meramente procedimentais, que não dizem respeito à própria definição de tais entidades, podem ser veiculados mediante lei ordinária – autorizam, consideradas as normas examinadas nos casos em apreço, resultados similares: a procedência total das ADIs 2028 e 2036, parcial das ADIs 2228 e 2621, e o provimento do **RE 566.622**.

No exame das ações diretas, a Corte concluiu pela **inconstitucionalidade formal** de preceitos normativos não veiculados mediante lei complementar que inovavam na ordem jurídica ao exigirem contrapartidas diversas para o gozo da imunidade objeto do **art. 195, § 7º, da CF**. Nesse enfoque, o **resultado** do julgamento das ADIs não deixa de ser coerente com a **procedência** do recurso extraordinário.

As **teses jurídicas** subjacentes a uma e outra decisão se mostram, de fato, antagônicas – circunstância ensejadora, aliás, da oposição dos presentes embargos de declaração.

E a contradição entre as teses não se limita ao campo teórico, mas antes se traduz em incerteza que se espalha para o campo normativo. É que, a prevalecer a tese consignada

no voto condutor do julgamento do **RE 566.622**, deve ser reconhecida a declaração **incidental da inconstitucionalidade de todo o art. 55 da Lei nº 8.212/1991**, inclusive em sua **redação originária**, cabendo ao **art. 14 do CTN** a regência da espécie.

A prevalecer, a seu turno, o voto condutor das ADIs, do Ministro Teori Zavascki, deve ser reconhecida a declaração de inconstitucionalidade apenas do **inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, acrescidos pela Lei nº 9.732/1998**, permanecendo constitucionalmente hígido o restante do dispositivo, em particular o seu **inciso II**, que, objeto das **ADIs 2228 e 2621**, teve a pecha de inconstitucional expressamente afastada, conforme o julgamento das ADIs, tanto em relação à sua **redação originária** quanto em relação às redações que lhe foram dadas pelo **art. 5º da Lei 9.429/1996** e pelo **art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001**.

Há que ora definir, pelo menos, qual é a norma incidente à espécie, à luz do enquadramento constitucional: se o **art. 14 do CTN** ou o **art. 55 da Lei nº 8.212/1991** (à exceção do seu **inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º, acrescidos pela Lei nº 9.732/1998**, declarados inconstitucionais nas ações objetivas). Num caso, o CEBAS (Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social) foi declarado constitucional e no outro foi declarado inconstitucional.

Outro aspecto a ser enfrentado é o fato de que, tal como redigida, atese de repercussão geral aprovada nos autos do **RE 566.622** sugere a inexistência de qualquer espaço normativo que pudesse ser integrado por legislação ordinária, o que, na minha leitura, não é o que deflui do cômputo dos votos proferidos.

(...)

Conclusão

I. Embargos de declaração nas ADIs **acolhidos em parte**, sem efeito modificativo, para: **(i)** sanando erro material, excluir das ementas das **ADIs 2028 e 2036** a expressão “*ao inaugurar a divergência*”, tendo em vista que o julgamento dessas duas ações se deu por unanimidade; e **(ii)** prestar esclarecimentos, nos termos da fundamentação.

II. Embargos de declaração no RE 566.622 **acolhidos em parte** para, sanando os vícios identificados:

(i) assentar a constitucionalidade do **art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991**, na **redação original** e nas redações que lhe foram dadas pelo **art. 5º da Lei 9.429/1996** e pelo **art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001**; e

(ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao **tema nº 32** da repercussão geral a seguinte formulação:

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

É como voto.

(destaques no original)

Sendo assim, nas palavras da Excelentíssima Ministra Rosa Weber, apesar de firmar o entendimento de 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 (instituição de contrapartidas a serem por elas observadas), foi adotada uma *“tese flexível – segundo a qual aspectos meramente procedimentais, que não dizem respeito à própria definição de tais entidades, podem ser veiculados mediante lei ordinária”*.

Em síntese, o STF definiu ser legítima a atuação do legislador ordinário, no trato de questões procedimentais, desde que não interfira com a própria caracterização da imunidade.

O referido julgamento não contemplou a Lei nº 12.101/2009. No entanto, a tese firmada pelo STF é no sentido de ser exigível lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas.

Quanto à **ADI 4480**, o STF (após julgamento de embargos de declaração) concluiu o seguinte:

“Ante o exposto, 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; do art. 29, VI, 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”.

O disposto no art. 29, VI, da Lei nº 12.101/2009, declarado inconstitucional, possui a seguinte redação:

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:

(...)

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;

Ou seja, conforme restou decidido pelo STF quando do julgamento da **ADI 4480** (com decisão transitada em julgado em 24/04/2021), permanecem incólumes os dispositivos das referidas leis ordinárias que estão lastreados no art. 14 do CTN, lei complementar que deve ser observada, conforme entendimento do STF, pelo menos até que seja publicada nova lei complementar específica para tratar da matéria. Assim, transcreve-se, abaixo, trecho do voto proferido pelo Exmo. Relator Ministro Gilmar Mendes (Relator da ADI 4480) na ocasião:

Quanto ao art. 29 [da Lei nº 12.101/2009] 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:

Sobre o CEBAS, a legislação em vigor à época dos fatos previa o seguinte:

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:

(...)

Resta evidente que a caput do art. 29 exige a certificação da entidade beneficente, e este dispositivo não foi declarado inconstitucional pelo STF.

Assim, entendo que a tese existente hoje no STF é no sentido de ser válida a exigência do CEBAS por lei ordinária. Referida questão fica clara nas palavras expostas pelo Ministro Luís Roberto Barroso no voto em que acompanhou a decisão da Ministra Relatora Rosa Weber quando do julgamento do RE 566.622, em 18/12/2019. Na ocasião, o excelentíssimo senhor Ministro observou o seguinte:

VOTO

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Presidente, também estou votando na linha da Ministra Rosa Weber, para reconhecer a aparente contradição, **considerar constitucional o Cebas** e reafirmar – porque não mudei de opinião – o entendimento de que aspectos procedimentais das imunidades podem estar previstos em leis ordinárias, enquanto os que estabelecem condições para fruição material da imunidade devem estar previstos em lei complementar.

Estou igualmente dando provimento aos embargos, em todos os feitos, na linha proposta pela Ministra Rosa Weber. Apenas deixo claro que **uma coisa é procedimento e outra coisa é exigência material. Nessa linha, considero que o Cebas é válido.**

Portanto, acompanho a Ministra Rosa Weber.

Portanto, resta claro que a tese firmada pelo STF é de ser constitucional a exigência do CEBAS, pois este é apenas um aspecto procedimental da imunidade, e não uma contrapartida ou definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social.

No caso concreto, conforme já apontado, o motivo determinante para a desconsideração do auto enquadramento da RECORRENTE como entidade imune foi o fato desta não possuir CEBAS no período fiscalizado.

Entendo ser válida a exigência do CEBAS para o gozo da imunidade, pelas razões antes expostas, pois:

- (i) A tese firmada pelo STF é no sentido de ser válida a exigência do CEBAS por lei ordinária; e
- (ii) Não pode o CARF negar vigência ao *caput* do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, tendo em vista que:
 - a. não compete a esta Corte administrativa reconhecer a inconstitucionalidade de normas, sendo vedado aos membros do CARF afastar a aplicação de norma legal sob fundamento de inconstitucionalidade; e
 - b. apenas devem ser deixadas de aplicar as normas que já tenham sido declaradas inconstitucionais por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal, o que não ocorreu no caso da exigência de CEBAS.

Deste modo, entendo que não merece prosperar a alegação do RECORRENTE, de que bastaria o cumprimento do art. 14 do CTN para ser reconhecida como entidade imune, sendo de rigor a exigência de CEBAS para o gozo da imunidade das contribuições previdenciárias.

Neste sentido, cito recente precedente deste CARF:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

PESSOA JURÍDICA QUE INVOCA A QUALIFICAÇÃO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE ESPECIAL PARA A SEGURIDADE SOCIAL CONDICIONADA AO ATENDIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. INEXISTÊNCIA DE CERTIFICAÇÃO – CEBAS E DE REQUISITOS DO ART. 29, EXCETO INCISO VI, DA LEI Nº 12.101 VIGENTE NA ÉPOCA DOS FATOS GERADORES. INOCORRÊNCIA DA BENESSE.

A imunidade especial estabelecida na Constituição, mas condicionada aos requisitos estabelecidos em Lei, das contribuições para a Seguridade Social prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal alcança exclusivamente a entidade beneficente de assistência social que tenha atendido, cumulativamente, todas as exigências normativas, em **especial possuir a certificação de entidade beneficente de assistência social – CEBAS**.

Ausente a certificação, por regra, é impossível a fruição do benefício fiscal, sendo incorreto o auto-enquadramento efetuado em FPAS 639 de entidade imune. Intelecção da ADI 4480, além dos precedentes das ADIs convertidas em ADPFs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, bem como do RE-RG 566.622 (Tema 32 da Repercussão Geral do STF).

Para ter direito à imunidade das contribuições sociais previdenciárias ou a isenção das contribuições de Terceiros, a entidade deve cumprir todos os requisitos previstos na legislação. Somente fazem jus ao benefício, na vigência da Lei nº

12.101, as entidades beneficentes de assistência social certificadas que cumpriam cumulativamente os requisitos do art. 29, exceto inciso VI, da Lei nº 12.101/2009.

(acórdão nº 2004-000.243; Relator: Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros; Sessão de 30/07/2025)

No voto conduzido do acórdão acima, o ilustre Conselheiro Relator apresentou os seguintes argumentos:

Conforme se verifica nas próprias afirmações do recorrente, o sujeito passivo não possuía a certificação de entidade beneficente de assistência social, logo não poderia se qualificar como tal. Sobremais, na ADI 4480 o art. 29 da Lei nº 12.101 (quase totalidade dos incisos e caput), exceto inciso VI, foi declarado constitucional, constando no caput da norma a exigência de CEBAS para usufruir da imunidade das contribuições previdenciárias (Constituição Federal, art. 195, §7º) e da isenção da contribuição de Terceiros (Lei nº 11.457, de 2007, art. 3º, § 3º).

Então, o lançamento que foca na inexistência de CEBAS previsto no caput do art. 29 e no descumprimento dos incisos do art. 29, exceto inciso VI, da Lei nº 12.101, é coerente e válido.

(...)

De qualquer sorte, considerando os termos da ADI 4480, além dos precedentes das ADIs convertidas em ADPFs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, bem como o RE-RG 566.622 (Tema 32 da Repercussão Geral do STF), a ausência do CEBAS é suficiente ao lançamento.

Uma vez constatado o não cumprimento de qualquer um dos requisitos, surge o dever da autoridade fiscal realizar o lançamento das contribuições sociais devidas em relação no período correspondente.

Com a entrada em vigor da Lei nº 12.101/2009 houve mudança significativa no processo de verificação dos requisitos necessários para gozo da imunidade constitucional, extinguindo-se a necessidade de um ato declaratório de reconhecimento da imunidade e, de igual modo, de um processo administrativo prévio de cancelamento da isenção. Neste sentido, nos casos em que for verificado o descumprimento dos requisitos para o gozo da isenção, é possível o lançamento de ofício por parte da Receita Federal (autoridade competente para a cobrança de tributos). Sobre o tema, destaca-se o conteúdo do art. 26, §3º, da Lei nº 12.101/2009:

Art. 26. Da decisão que indeferir o requerimento para concessão ou renovação de certificação e da decisão que cancelar a certificação caberá recurso por parte da entidade interessada, assegurados o contraditório, a ampla defesa e a participação da sociedade civil, na forma definida em regulamento, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da publicação da decisão.

§ 1º O disposto no caput não impede o lançamento de ofício do crédito tributário correspondente. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 2º Se o lançamento de ofício a que se refere o § 1º for impugnado no tocante aos requisitos de certificação, a autoridade julgadora da impugnação aguardará o julgamento da decisão que julgar o recurso de que trata o caput. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 3º O sobrestamento do julgamento de que trata o § 2º não impede o trâmite processual de eventual processo administrativo fiscal relativo ao mesmo ou outro lançamento de ofício, efetuado por descumprimento aos requisitos de que trata o art. 29. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

Inclusive, a própria Lei nº 12.101/2009 estabelece a competência da Receita Federal verificar se a entidade permanece cumprindo os requisitos para gozar da imunidade constitucional, a ver:

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.

Saliente-se que o §1º do mencionado artigo foi declarado inconstitucional pelo STF (sem modulação de efeitos) quando do julgamento da ADI 4480, cuja decisão transitou em julgado em 24/04/2021. A decisão final plenária do STF foi no seguinte sentido:

O Tribunal, por maioria, julgou parcialmente procedente o pedido formulado na ação direta 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**, nos termos do voto do Relator, vencido parcialmente o Ministro Marco Aurélio. Não participou deste julgamento, por motivo de licença médica, o Ministro Celso de Mello.

- Plenário, Sessão Virtual de 20.3.2020 a 26.3.2020.

- Acórdão, DJ 15.04.2020.

Importante transcrever trechos do voto proferido pelo Exmo. Relator Ministro Gilmar Mendes (Relator da ADI 4480) na ocasião a fim de esclarecer que o dispositivo julgado inconstitucional foi o §1º do art. 32 e não a norma prevista no *caput*:

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:

(...)

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

(...)

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.

(grifos nossos)

Contudo, entendo que mencionada decisão do STF não traz reflexos no presente caso. Isto porque em nenhum momento a autoridade fiscal ignorou (ou negou vigência) ao conteúdo do §2º do art. 32 da Lei nº 12.101/2009.

Conforme já observado, uma vez verificado o descumprimento dos requisitos do art. 29, compete à Receita Federal lavrar o auto de infração e relatar os fatos. Neste ponto, salienta-se que o *caput* do art. 32 da Lei nº 12.101/2009, anteriormente transcrito (cuja constitucionalidade foi reconhecida pelo STF), determina expressamente que em caso de descumprimento dos requisitos elencados, caberá à fiscalização da Secretaria da Receita Federal lavrar o auto de infração. Portanto, há competência para o citado órgão efetuar o lançamento.

Ou seja, por força do art. 32, §2º, a fiscalização, ao constatar o descumprimento de requisitos pela RECORRENTE, lavrou o auto de infração relativo ao período correspondente obedecendo ao rito do Decreto nº 70.235/72. Desta forma, foi assegurado ao RECORRENTE a ampla defesa e contraditório. Por tal razão sua defesa foi objeto de apreciação pela DRJ e está sendo julgada por este CARF.

Deixar de lavrar o auto de infração não é uma opção da autoridade fiscal, que deve efetuar o lançamento quando verificar a ocorrência do fato gerador, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente,

determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

No caso, verifica-se que as provas apresentadas pela contribuinte não são suficientes para afastar o auto de infração; para tanto, deveria ter comprovado que era portadora do CEBAS válido à época dos fatos geradores.

Deste modo, é imperioso reconhecer a inexistência de qualquer imunidade à RECORRENTE em relação às contribuições para seguridade social, pelo fato de não ser portadora do CEBAS no período fiscalizado.

Portanto, sem razão a RECORRENTE.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Voluntário, não conhecendo das inconstitucionalidades alegadas. Na parte conhecida, no mérito, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim