



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.721742/2020-21
ACÓRDÃO	2202-011.086 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FUNDACAO DE ASSISTENCIA ESTUDO E PESQUISA DE UBERLANDIA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/11/2016 a 31/08/2017

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS AO CUSTEIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. PRÉVIA CONCESSÃO DO CERTIFICADO DE ENTIDADE DE BENEFICÊNCIA E ASSISTÊNCIA SOCIAL COMO REQUISITO PARA RECONHECIMENTO DA IMUNIDADE. ORIENTAÇÃO FIRMADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Nos termos da orientação vinculante fixada pelo STF, **é constitucional a exigência do requerimento de emissão do CEBAS, por intermédio de lei ordinária, como requisito para aplicação da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º da Constituição** (cf. a ADI 4.480, rel. GILMAR MENDES, Pleno, DJe: 15/04/2020; RE 566.622-EDcl, red. p/ acórdão ROSA WEBER, Pleno, DJe de 11/05/2020; ADIs 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621 (red.. p/o acórdão ROSA WEBER, Pleno).

DATA INICIAL DO RECONHECIMENTO DO ATENDIMENTO DOS REQUISITOS PARA APLICAÇÃO DA IMUNIDADE. EFICÁCIA DECLARATÓRIA OU CONSITUTIVA DO CEBAS. PERÍODO ANTERIOR À LC 187/2021.

Nos termos do enunciado da Súmula 612/STJ, “[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**”.

No período anterior à LC 187/2021, regido pela Lei 12.101/2009, faz-se necessário que o ato de declaração indique expressamente o período de início do reconhecimento do atendimento dos requisitos para aplicação da proteção constitucional. De modo diverso, o termo inicial recairá sobre a data da publicação da respectiva concessão.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidas as Conselheiras Ana Cláudia Borges de Oliveira e Andressa Pegoraro Tomazela que davam-lhe provimento. Fará voto vencedor o Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino.

Sala de Sessões, em 6 de novembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Ana Claudia de Borges de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Redator designado

Assinado Digitalmente

Sonia de Queiroz Accioly – Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ana Claudia Borges de Oliveira, Raimundo Cássio Gonçalves Lima (Conselheiro Suplente Convocado), Andressa Pegoraro Tomazela, Thiago Buschinelli Sorrentino e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão nº 109-004.091 (fls. 142 a 152) que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito referente a três autos de infração de obrigação principal relativos às contribuições previdenciárias patronal, contribuintes individuais e devidas a Outras Entidades.

Consta do Relatório Fiscal que a entidade não recolheu as contribuições patronal e para as outras entidades, e nem possuía neste período o certificado de entidade isenta. A entidade teve sua renovação indeferida pela Portaria SMS/MS nº 40 de 15/01/2015, publicada no DOU de 16/01/2015, processo nº 25000.055153/2010-03. O Recurso administrativo interposto foi improvido por meio do Despacho do Ministro, em 07/04/2017, publicado no DOU em 10/04/2017, o qual manteve na íntegra a Portaria SMS/MS nº 40, de 15/01/2015. Assim, a autuação teria como causa a ausência de CEBAS pela contribuinte.

A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2016 a 31/08/2017

ISENÇÃO. CERTIFICAÇÃO DA ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. OBRIGATORIEDADE.

A pessoa jurídica de direito privado para fazer jus à isenção das contribuições de que tratam os art. 22 e 23 da Lei 8.212, de 1991, a partir de 30 de novembro de 2009, deve estar devidamente certificada, ou seja, ser possuidora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, emitido pelo Ministério competente, nos termos do art. 31 da Lei 12.101, de 2009.

REQUISITOS. LEI ORDINÁRIA. TEMA 32. STF. EBAS.

O Supremo Tribunal Federal em embargos de declaração, Tema nº 32, consolidou o entendimento de que os aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das regras de isenção, tais como as referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo de entidades beneficentes de assistência social, são passíveis de definição por lei ordinária.

ISENÇÃO. CEBAS. EFEITOS *EX TUNC*. DATA DO PROTOCOLO.

Os efeitos *ex tunc* da certificação das entidades beneficentes de assistência social, somente ocorrem em data anterior a vigência da Lei nº 12.101/2009, 30 de novembro de 2009, nos termos do Parecer/PGFN/CRJ nº 2.132/2011.

CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS. LIMITE PREVISTO NO ART. 4º DA LEI Nº 6.950/1981. INAPLICABILIDADE. DISPOSITIVO REVOGADO PELO DECRETO-LEI Nº 2.318/1986. TÉCNICA LEGISLATIVA.

O artigo 4º da Lei nº 6.950/1981, que estabelecia limite para a base de cálculo das contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), foi integralmente revogado pelo artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.318/1986. Os parágrafos constituem, na técnica legislativa, uma disposição acessória com a finalidade apenas de explicar ou excepcionar a disposição principal contida no *caput*. Não é possível subsistir em vigor o parágrafo estando revogado o artigo correspondente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente foi intimada em 08/02/2021 (fls. 158 a 188) e apresentou recurso voluntário em 22/02/2021 (fls. 163 a 188) sustentando, em síntese: a) equívoco entre isenção e imunidade e que há necessidade de lei complementar para regular os requisitos exigidos para fruição da imunidade; b) efeitos *ex tunc* do CEBAS, que lhe foi devidamente concedido.

Contrarrazões às fls. 191 a 212.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Ana Claudia de Borges de Oliveira - Relatora

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais**1. DA IMUNIDADE DAS ENTIDADES BENEFICENTES**

A recorrente sustenta que faz jus à imunidade conferida às entidades beneficentes, que não é uma isenção, demandando que seus requisitos sejam tratados em lei complementar e que o CEBAS concedido possui efeitos *ex tunc*.

Consta no Relatório Fiscal que a autuação decorreu justamente da falta de CEBAS.

Ao analisar o Recurso Extraordinário nº 566.622, com repercussão geral reconhecida (Tema 32)¹, em conjunto com as ADIs 2028, 2036, 2228 e 2621, o Supremo Tribunal Federal decidiu quanto às exigências estabelecidas em lei para as entidades beneficentes fazerem jus à imunidade tributária estipulada no § 7º do art. 195 da Constituição Federal. Este dispositivo constitucional estabelece que as entidades beneficentes de assistência social são imunes quanto às contribuições para a seguridade social, desde que atendidas as exigências estabelecidas em lei.

A redação *ipsis litteris* do § 7º do art. 195 da CF² informa que tais entidades seriam isentas, e não imunes, às contribuições previdenciárias. A diferença é relevante à medida que os requisitos para cumprimento de uma isenção podem ser veiculados por lei ordinária, enquanto os

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). RE nº 566.622, Relator Ministro MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017, publicado em 23-08-2017.

² 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.

requisitos da imunidade devem ser veiculados por lei complementar, por força do art. 146 da Carta Magna.

A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que trata sobre a organização da seguridade social, dispôs no artigo 55 que as entidades beneficentes estariam isentas das contribuições devidas à seguridade social se cumprissem, cumulativamente, com os requisitos estabelecidos nos incisos I a V³. O dispositivo foi revogado pela Lei ordinária nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, editada com a finalidade de dispor sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e regular os procedimentos de isenção das contribuições para a seguridade social.

Em razão de tais dispositivos, muitos autos de infração foram lavrados contra entidades beneficentes, sob o fundamento de que não tinham atendido aos requisitos e precisavam recolher tais contribuições previdenciárias.

Os contribuintes, por sua vez, manifestavam-se no sentido de que apesar do termo *isentas* do § 7º do art. 195 da CF, havia nele verdadeira imunidade e, portanto, os seus requisitos deveriam ser regulados por lei complementar que, no caso, seria o art. 14 do Código Tributário Nacional⁴.

³ 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:

- I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;
 - II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;
 - II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;
 - III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;
 - III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;
 - IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;
 - V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.
- § 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.
- § 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.
- § 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar.
- § 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.
- § 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento.
- § 6º A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição.

⁴ Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nêle referidas:

- I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
- II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

A doutrina entende, de forma pacífica, que, apesar do termo *isentas*, trata-se de verdadeira *imunidade*. Da mesma forma, há mais de 20 anos, o Supremo Tribunal Federal consolidou que *a cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política – não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social –, contemplou as entidades beneficentes de assistência social, com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei*⁵. Não obstante trata-se de dispositivo de eficácia limitada, que depende de regulamentação por meio de normas infraconstitucionais.

O imbróglio chegou ao Supremo Tribunal Federal e, no ano de 2017, a Corte fixou a seguinte tese do Tema 32: “*Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar*”.

No voto do Ministro Relator, Marco Aurélio, constou que os requisitos deveriam estar contemplados em lei complementar e que caberia à lei ordinária *apenas prever requisitos que não extrapolem os estabelecidos no Código Tributário Nacional ou em lei complementar superveniente, sendo-lhe vedado criar obstáculos novos, adicionais aos já previstos em ato complementar*, razão pela qual declarou a inconstitucionalidade do art. 55 da Lei nº 8.212/91 e decidiu que os requisitos estabelecidos pelo § 7º do art. 195 da CF eram apenas aqueles dispostos no art. 14 do CTN. Os Ministros Joaquim Barbosa, Cármen Lúcia, Roberto Barroso, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello acompanharam o Ministro Relator. Ficaram vencidos os Ministros Teori Zavaski, que entendeu pela constitucionalidade do inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/91, Rosa Weber, Luiz Fux, Dias Toffoli e Gilmar Mendes.

Em 2017, quando o STF proferiu tal decisão, não havia no RICARF qualquer previsão de sobrestamento dos feitos que tivessem a mesma matéria afetada para julgamento em sede de repetitivos, existindo apenas o comando de que a decisão definitiva do STF e do STJ deveriam ser aplicadas no processo administrativo fiscal. Desde então, muitos questionamentos surgiram quanto à necessidade de aguardar, ou não, o julgamento de eventuais embargos de declaração para que o precedente vinculante fosse obrigatoriamente aplicado no âmbito do processo administrativo fiscal.

Nessa época, também era pacífico nos âmbitos do STF e do STJ que os recursos sobrestados em razão da afetação de recurso repetitivo deveriam ser julgados e, neles aplicada a decisão vinculante, logo após o julgamento do mérito do recurso afetado, sem qualquer necessidade de aguardar o julgamento dos embargos de declaração, já que estes, por natureza, não têm efeito suspensivo e, como regra, não deveriam se prestar para modificar uma decisão anterior, mas apenas para corrigir erro material, omissão, contradição ou obscuridade. A maioria dos julgadores do CARF, por sua vez, decidiram pela não aplicação da decisão de mérito, até que os embargos de declaração fossem julgados.

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RMS 22192, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Primeira Turma, julgado em 28/11/1995, DJ 19/12/1996.

Em 2019, o Supremo Tribunal Federal veio a julgar os embargos de declaração opostos no Tema 32 e decidiu pela reformulação da tese inicialmente proferida e dispôs 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, que a lei ordinária pode regular aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo e que é constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001.

A alteração de entendimento foi tão grande que o próprio Ministro Relator, Marco Aurélio, restou vencido no julgamento dos embargos declaratórios e a Ministra Rosa Weber foi designada como redatora do voto vencedor, tendo analisado no seu voto, de forma conjunta, as ADIs 2.028⁶, 2.036, 2.621⁷ e 2.228.

⁶ No bojo da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.028, ajuizada pela Confederação Nacional de Saúde – Hospitais, Estabelecimentos e Serviços (CNS), foi requerida a declaração da inconstitucionalidade (i) do art. 1º da Lei nº 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, III, da Lei nº 8.212/1991 e lhe acresceu os §§ 3º, 4º e 5º; e (ii) dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/1998. Em sua extensão está integralmente contido o objeto da ADI 2036, ajuizada pela CONFENEN, em que requerida a declaração da inconstitucionalidade (i) do art. 1º da Lei nº 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, III, da Lei nº 8.212/1991 e lhe acresceu os §§ 3º, 4º e 5º; e (ii) dos arts. 4º e 5º da Lei nº 9.732/1998. Quase coincidentes, os objetos das citadas ações somente não são idênticos porque, na ADI 2036, ao contrário da ADI 2028, não há impugnação específica ao art. 7º da Lei nº 9.732/1998. Na ADI 2228, pede-se a declaração da inconstitucionalidade: (i) do art. 55, II, da Lei 8.212/1991, tanto na redação original quanto na redação que lhe foi dada pelo art. 5º da Lei 9.429/1996; (ii) do art. 55, III, da Lei 8.212/1991, na redação que lhe foi dada pela Lei 9.732/1998; e (iii) do art. 18, III e IV da Lei 8.742/1993; (iv) dos arts. 2º, IV, e 3º, VI e §§ 1º e 4º, e 4º, caput e parágrafo único do Decreto 2.536/1998 e, subsidiariamente, dos arts. 1º, IV, 2º, IV, e §§ 1º e 3º, e 7º, § 4º, do Decreto nº 752/1993.

⁷ Na ADI nº 2.621 foram veiculados os pedidos de: (i) declaração de inconstitucionalidade do art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001, na parte em que alterou o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991; (ii) declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, dos arts. 3º e 5º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001, na parte em que alteraram o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991 e os arts. 9º e 18, III e IV, da Lei nº 8.742/1993, a fim de fixar a exegese de que “o Conselho Nacional de Assistência Social, ao proceder o registro e a concessão de certificado de entidade beneficente de assistência social, está sujeito tão-somente à exigência de prova de que: a) a entidade atende aos requisitos do art. 14 do CTN; b) tem por objetivo as atividades enumeradas no art. 203 da CF ou qualquer outra destinada a assegurar os meios de vida à população em geral; c) independentemente de exercer sua atividade institucional mediante remuneração, atende também gratuitamente a carentes, na medida dos recursos disponíveis da própria entidade”; e (iii) declaração de inconstitucionalidade dos arts. 2º, IV, 3º, VI, e §§ 1º e 4º, e 4º, caput e parágrafo único, do Decreto nº 2.536/1998 e, subsidiariamente, dos arts. 1º, IV, 2º, IV, e §§ 1º e 3º, e 7º, § 4º, do Decreto nº 752/1993/1998. Os pedidos deduzidos nestas duas (ADI 2228 e ADI 2621) ações diretas sobrepõem-se nos seguintes pontos: art. 18, III e IV da Lei 8.742/1993 e arts. 2º, IV, e 3º, VI e §§ 1º e 4º, e 4º, caput e parágrafo único do Decreto 2.536/1998, e, subsidiariamente, arts. 1º, IV, 2º, IV, e §§ 1º e 3º, e 7º, § 4º, do Decreto nº 752/1993. Apresentados de forma consolidada, os seguintes dispositivos normativos foram impugnados no conjunto das ações: (i) art. 55, II, da Lei 8.212/1991, na redação original; (ii) art. 55, II, da Lei 8.212/1991, na redação que lhe foi dada pelo art. 5º da Lei 9.429/1996; (iii) art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação que lhe foi dada pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001; (iv) art. 18, III e IV da Lei 8.742/1993, na redação original; (v) arts. 9º, § 3º, e 18, III e IV, da Lei nº 8.742/1993, na redação dada pelo art. 5º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001; (vi) art. 1º da Lei nº 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, III, da Lei nº 8.212/1991 e lhe acresceu os §§ 3º, 4º e 5º; (vii) arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/1998. (viii) arts. 2º, IV, e 3º, VI e §§ 1º e 4º, e 4º, caput e parágrafo único do Decreto 2.536/1998 e, subsidiariamente, os arts. 1º, IV, 2º, IV, e §§ 1º e 3º, e 7º, § 4º, do Decreto nº 752/1993.

O requisito estabelecido pelo inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/91, declarado constitucional, é que a entidade seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, conforme Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26 de dezembro de 1996. Posteriormente, passou a ser denominado de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), regulamentado pela Lei ordinária nº 12.101/2009, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) e renovado a cada três anos.

No ano de 2019, surgiu, então, uma nova divergência quanto à aplicação do precedente vinculante no CARF. Quando o STF declarou a constitucionalidade do inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/91, ele não repetiu que os demais incisos eram inconstitucionais. Vale lembrar que, no julgamento do mérito, a Corte disse que todo o art. 55 era inconstitucional e, no julgamento dos aclaratórios, disse apenas que o inciso II era constitucional, de modo tal que alguns julgadores do CARF entenderam que, à exceção do inciso II, os demais incisos eram inconstitucionais, enquanto outros julgadores trouxeram o entendimento de que não havia mais declaração de inconstitucionalidade do art. 55.

Junto ao STF, o imbróglio apresentou novos capítulos. Em março de 2020, ao julgar a ADI nº 4.480, 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 nº 12.868/2013, e inconstitucionalidade material do art. 32, §1º, da Lei nº 12.101/09. No entanto, em acórdão publicado em 05/03/2021, o Tribunal Pleno acolheu parcialmente a pretensão dos segundos embargos de declaração opostos, especialmente para integrar o acórdão anterior à declaração de inconstitucionalidade do art. 29, IV, da Lei nº 12.101/2009, que estabelecia a necessidade de a entidade manter escrituração contábil regular que registre as receitas e as despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade.

Em agosto de 2022, foi publicada a ata do julgamento que rejeitou os últimos embargos declaratórios opostos no RE nº 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.

No plano legislativo, em dezembro 2021, em atendimento ao comando do art. 195, § 7º, da Constituição e à interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal, a Lei nº 12.101/2009 foi revogada pela Lei Complementar nº 187, que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes e regulamenta os procedimentos referentes à imunidade de contribuições à seguridade social. Esta Lei Complementar tem aplicação condicionada aos fatos geradores posteriores ao início de sua vigência, 17/12/2021, o que manteve o impasse quanto aos períodos anteriores, especialmente a respeito da possibilidade da ausência do CEBAS, instituído por meio de lei ordinária, impedir a entidade de assistência de usufruir da imunidade tributária do art. 195, § 7º, da Constituição, de maneira que a solução dependerá da adequada irradiação dos fundamentos proferidos nos precedentes firmados em controle difuso e concentrado de constitucionalidade.

Com efeito, o Regimento Interno do CARF preceitua que é vedado ao julgador afastar a aplicação ou deixar de observar 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 decisão definitiva do STF ou STJ, em sede de julgamento de recursos repetitivos. Por conseguinte, 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.

No tocante aos limites temporais, como o RICARF 23 é posterior ao trânsito em julgado do precedente vinculante, nos parece que os julgadores estavam obrigados à aplicação desde o momento em que a decisão de mérito foi proferida. Outrossim, dialogando com os limites materiais e interpretativos, compreendemos que poderia a Suprema Corte ter agregado mais clareza ao julgado. Ainda assim, nos parece que os embargos de declaração não alteraram a essência vinculativa, no sentido de ser exigível lei complementar para impor contrapartidas que inviabilizem o usufruto da imunidade.

Nesse sentido, no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), ao analisar a questão, foi reconhecido que as Leis ordinárias nº 8.212/91 e nº 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, independentemente 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 firmada no RE nº 566.622/RS e na ADI nº 4.480⁸.

Ademais, não obstante as possíveis interpretações acerca da aplicação e da eficácia de um precedente firmado em controle difuso ou concentrado, embora identificada a sua ampla irradiação nos Tribunais nacionais, especialmente em âmbito administrativo, um importante instrumento de pacificação de conflitos e irradiação dos efeitos dos precedentes proferidos pelo Poder Judiciário é a lista de dispensa de contestar e recorrer, prevista no art. 2º, incisos V, VII e §§3º e 8º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, e regulada pelo art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002.

Em verdade, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio do Parecer SEI nº 13.690/2021/ME, incluído em 11/11/2021, (item 1.23, alínea “h”), possui a interpretação de que o julgamento da ADI nº 4.480 reiterou a posição interpretativa de que a lei complementar é a forma exigível exclusivamente para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pela regra constitucional do art. 195, §7º, sobretudo quanto às contrapartidas instituídas e que deverão ser observadas pelas entidades, enquanto ressaltou a declaração de inconstitucionalidade dos requisitos de concessão de bolsas de estudo e a forma de sua distribuição, bem como a oferta de serviços socioassistenciais gratuitos.

⁸ Destaca-se: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão nº 9303-012.986, Relatora Tatiana Midori Migiyama, 3ª Câmara Superior de Recursos Fiscais, publicado em 05/05/2022; Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Nesse mesmo sentido: Acórdão nº 2401-011.107, Relatora Conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa, 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, publicado em 24/05/2023.

Outrossim, tal como destacado nas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (especialmente a tese firmada na ADI nº 4.480), o Parecer SEI nº 13.690, de 2021, esclarece que o entendimento vigente é no sentido de que cabe à legislação ordinária, portanto, estabelecer os aspectos procedimentais, consistentes na certificação, fiscalização e no controle administrativo, das entidades beneficentes de assistência social, validando a exigência dos requisitos formais indispensáveis à certificação, tal como as normas descritas no art. 29 da Lei nº 12.868, de 2013 (excetuado o inciso VI) que se refere ao cumprimento do art. 14 do CTN.

Quanto à extensão dos efeitos do CEBAS concedido, a Súmula 612 do STJ menciona 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. **(PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/05/2018, DJe 14/05/2018)**

Nesse sentido, colhe-se da melhor doutrina sobre o tema que:

Já quanto a emissão do CEBAS, **após diversas decisões judiciais favoráveis ao contribuinte, em 2011 a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN emitiu o Parecer 2.132/2011 estabelecendo que o CEBAS retroage à data do protocolo do requerimento.** A importância deste posicionamento reside na dinâmica para a obtenção do certificado, vez que a autoridade administrativa demorava para emitir a certificação, de forma que o lapso temporal no qual a Entidade aguardava a emissão do CEBAS não poderia ficar desprotegido da imunidade.

Estar pendente de renovação não significa, portanto, haver negativa da renovação do CEBAS⁹.

Confira-se o teor do Parecer PGFN nº 2132/2011:

P A R E C E R/PGFN/CRJ/Nº 2132 /2011

CEBAS. Efeitos.

O Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, que reconhece a entidade como filantrópica, é meramente declaratório, de modo que possui efeitos *ex tunc*. Retroação à data do protocolo do pedido.

Necessidade de cumprimento da legislação em vigor e da superveniente. Súmula nº 352 do Superior Tribunal de Justiça. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça.

⁹ FAVACHO, Fernando Gomes; MENDONÇA, Maurítânia Elvira de Sousa. O Tratamento dado pela CARF quanto à Regulamentação da Imunidade das Contribuições para Entidade de Assistência Social. In: OLIVEIRA, Ana Claudia Borges; PURETZ, Tadeu (coords.). *Coletânea 100 anos do CARF*. São Paulo/SP: NSM Editora, 2024, p. 559. *Tributação federal: jurisprudência do CARF em debate*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. p. 3-20.

Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.

(...)

22. Desta forma, o efeito meramente declaratório do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social apenas determina a retroação dos seus efeitos até a data do protocolo do respectivo pedido, sem prejuízo do cumprimento dos demais requisitos legais.

23. Nesses termos, não há dúvida de que futuros recursos que versem sobre a matéria apenas sobrecarregarão o Poder Judiciário, sem nenhuma perspectiva de sucesso para a Fazenda Nacional.

Portanto, continuar insistindo nessa tese significará apenas alocar os recursos colocados à disposição da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em causas nas quais, previsivelmente, não se terá êxito.

Assim, as entidades beneficentes possuem direito à imunidade desde à data do protocolo do requerimento, e não desde a data em que foi conferido o CEBAS.

Passando-se à análise do presente caso, verifica-se que o Relatório Fiscal expressamente menciona que a recorrente teve o CEBAS DEFERIDO em 25/09/2017, em razão de pedido realizado em 11/12/2015, sendo que o lançamento em julgamento está relacionado ao período de apuração de 11/2016 a 08/2017.

Consta do Relatório Fiscal que, “pelo processo nº 25000.202890/2015-16, protocolado em 11/12/2015, o pedido de Concessão foi deferido pela Portaria nº 1.512 de 19/09/2017, publicada no DOU em 25/09/2017, com vigência de 25/09/2017 a 24/09/2020” (fls. 37).

Quanto à retroatividade do CEBAS, o CARF possui entendimento consolidado no sentido que possui EFEITOS EX-TUNC. Confira-se:

(...) ENTIDADE BENEFICENTE. REQUISITOS PARA FRUIÇÃO DE GOZO DA IMUNIDADE. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (CEBAS). PARECER PGFN/CRJ/Nº 2132/2011. ATO DECLARATÓRIO Nº 05/2011. EFEITO EX TUNC.

O Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) produz efeito ex tunc, retroagindo à data de protocolo do respectivo requerimento.

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes para, sanando o vício apontado no Acórdão nº 2201-011.232, de 14/09/2023, alterar a decisão original para dar provimento parcial ao recurso voluntário, consignando que deve ser aplicado o efeito retroativo ao pedido do CEBAS, a partir de sua formulação em 30/12/2009.

(Acórdão 2201-011.733, Relator Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, publicado em 12/06/2024)

ISENÇÃO. CERTIFICAÇÃO DA ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. OBRIGATORIEDADE.

A pessoa jurídica de direito privado para fazer jus à isenção das contribuições sociais previdenciárias desde que tenha o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), emitido pelo Ministério competente, dependendo da sua atuação e cumprir, de forma cumulativa, todos os demais requisitos previstos em lei.

EFEITOS DO PROTOCOLO EXTEMPORÂNEO PARA RENOVAÇÃO DO CEBAS. PARECER DA PGFN/CRJ/Nº 2132 /2011.

O Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS é meramente declaratório, produzindo efeito ex tunc, desde à data de seu protocolo de requerimento e, desde que inexista outro fundamento relevante, como a necessidade de cumprimento da legislação superveniente pelo contribuinte.

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso para afastar a exigência tributária a partir do protocolo do requerimento, realizado em 12/08/2016.

(Acórdão 2301-011.280, Relatora Conselheira Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção, publicado em 19/07/2024)

Do exposto, o recurso voluntário deve ser provido e cancelado o lançamento realizado.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Ana Claudia Borges de Oliveira

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino

Peço licença à conselheira-relatora para divergir, sem prejuízo de uma posterior reavaliação desta interpretação, após meditação mais profunda.

Nos termos da orientação vinculante fixada pelo STF, **é constitucional a exigência do requerimento de emissão do CEBAS, por intermédio de lei ordinária, como requisito para aplicação da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º da Constituição** (cf. a ADI 4.480, rel. GILMAR MENDES, Pleno, DJe: 15/04/2020; RE 566.622-EDcl, red. p/ acórdão ROSA WEBER, Pleno, DJe de 11/05/2020; ADIs 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621 (red. p/o acórdão ROSA WEBER, Pleno).

Tal orientação vinculante vem sendo estritamente observada por este Colegiado, como se lê nas seguintes ementas:

Numero do processo: 11634.000901/2009-16

Turma: Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Wed Jan 13 00:00:00 UTC 2021

Data da publicação: Tue Feb 02 00:00:00 UTC 2021

Ementa: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2004 a 31/07/2009 DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. Tendo o lançamento sido efetivado no quinquênio legal não ocorre a decadência. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2004 a 31/07/2009 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. TERCEIROS. ENTIDADE BENEFICENTE. IMUNIDADE ESPECIAL PARA A SEGURIDADE SOCIAL CONDICIONADA AO ATENDIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. INEXISTÊNCIA DE CEBAS/CEAS. 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. Ausente a certificação, impossível a fruição do benefício fiscal e é incorreto o auto-enquadramento efetuado sem que tivesse havido ato administrativo declaratório. O art. 195, § 7º, da Constituição Federal, ao dispor sobre a imunidade das entidades beneficentes de assistência social, prescreve que os requisitos a serem atendidos por essas entidades devem ser regulados de forma infraconstitucional, exigindo integração legislativa por veicular norma de eficácia limitada e de aplicabilidade condicionada. O STF, neste quadrante, estabeleceu que compete a lei complementar definir o modo beneficente de atuação das entidades, especialmente no que

se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas, lado outro, compete a lei ordinária disciplinar os aspectos procedimentais, consistentes na certificação, fiscalização e no controle administrativo das entidades. Tema 32 de Repercussão Geral do STF. É obrigação de toda empresa, que não recolha de forma substitutiva ou não goze de imunidade especial, recolher as contribuições para Outras Entidades e Fundos (Terceiros) a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados e/ou aos contribuintes individuais, na forma da legislação.

Numero da decisão: 2202-007.777

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. (documento assinado digitalmente) Ronnie Soares Anderson - Presidente (documento assinado digitalmente) Leonam Rocha de Medeiros - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Nome do relator: LEONAM ROCHA DE MEDEIROS

Numero do processo: 10865.720527/2011-07

Turma: Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Aug 10 00:00:00 UTC 2021

Data da publicação: Fri Sep 10 00:00:00 UTC 2021

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/05/2006 a 31/12/2006 IMUNIDADE. CERTIFICAÇÃO DE ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - CEBAS. NECESSIDADE DE CERTIFICAÇÃO. RE 566.622 É exigível o registro junto ao Conselho Nacional de Assistência Social e o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social para a fruição do benefício de imunidade especial. (art. 55, II da Lei nº 8.212/1991, e Recurso Especial RE 566.622).

Numero da decisão: 2202-008.498

Decisão: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidade, e, na parte conhecida, negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros e Martin da Silva Gesto. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 2202-008.496, de 10 de agosto de 2021, prolatado no julgamento do processo 10865.720525/2011-18, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado. (documento assinado digitalmente) Ronnie Soares Anderson – Presidente Redator Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros:

Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros, Virgílio Cansino Gil (Suplente convocado), Sonia de Queiroz Accioly e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Nome do relator: RONNIE SOARES ANDERSON

Acerca da classificação meramente declaratória da certificação, de modo a permitir sua retroação à data de protocolo do respectivo pedido administrativo de reconhecimento, faz-se necessário que o respectivo ato reconheça expressamente o período em que o atendimento dos benefícios se inicia.

Nesse sentido, confira-se o enunciado da Súmula 612/STJ:

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. (grifamos)**

Como se vê da legislação de regência, há três regimes para determinação do termo inicial do reconhecimento do atendimento dos requisitos legais, que, por se tratar de matéria relativa à emissão do CEBAS, são passíveis de veiculação por lei ordinária:

- a) Período da Lei 8.212/1991: data de protocolo do pedido (Parecer/PGFN/CRJ Nº 2.132/2011)
- b) Período da Lei 12.101/2009: a data da publicação da concessão de sua certificação (art. 31)
- c) Período da Lei Complementar 187/2021: data do protocolo do requerimento (art. 36).

Desse modo, ressalvada a existência de elementos concretos que permitissem inferir que a declaração abarcou o período que se iniciaria com o protocolo, a ausência de indicação expressa, no corpo do ato administrativo, sobre a data em que reunidos os requisitos, permite apenas a constatação de que a fruição de tal direito se inicia na data da respectiva publicação.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino

ACÓRDÃO 2202-011.086 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 15504.721742/2020-21

DOCUMENTO VALIDADO