



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.724919/2019-15
ACÓRDÃO	2102-003.760 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INSTITUTO PADRE MACHADO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/2017 a 31/12/2018

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. FRUIÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. CERTIFICAÇÃO. REQUISITO INDISPENSÁVEL. NÃO APRESENTAÇÃO.

Para fruição da imunidade tributária das contribuições para a seguridade social, a entidade civil, sem fins lucrativos, deve ser portadora de certificado de entidade beneficente de assistência social e, cumulativamente, atender ao disposto no art. 14 do Código Tributário Nacional c/c art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, exceto o inciso VI. A falta de apresentação do certificado é impeditivo ao gozo da imunidade do pagamento das contribuições no período a descoberto.

CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. PEDIDO DE RENOVAÇÃO APRESENTADO TEMPESTIVAMENTE. EFEITOS.

A certificação da entidade relativa ao período anterior permanece válida até a data da decisão sobre o requerimento de renovação tempestivamente apresentado, configurando uma relação de continuidade no tempo da situação jurídica.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o conselheiro Carlos Marne Dias Alves(relator), que dava provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

Assinado Digitalmente

Carlos Marne Dias Alves – Relator

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess – Presidente e Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Jose Marcio Bittes, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa e Cleber Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de acórdão de primeira instância, que julgou improcedente a Impugnação e manteve o crédito tributário.

O Instituto Padre Machado é uma associação civil, de natureza educacional, cultural e de assistência social, sem fins lucrativos, nos termos do seu estatuto.

O presente lançamento decorre do descumprimento das seguintes obrigações tributárias, relativas ao período de 01/03/2017 a 31/12/2018:

- a) Obrigação Principal (Código de Receita 2141), referente à contribuição devida pela empresa, prevista no art. 22, I, da Lei 8.212/91, incidente sobre as remunerações pagas a segurados empregados, incluindo multa e juros;
- b) Obrigação Principal (Código de Receita 2158), referente à contribuição GILRAT com FAP, prevista no art. 22, II, da Lei 8.212/91, incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados, incluindo multa e juros;
- c) Obrigação Principal (Código de Receita 2164), referente à contribuição devida ao FNDE - Salário Educação, incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados, incluindo multa e juros;
- d) Obrigação Principal (Código de Receita 2249), referente à contribuição devida ao INCRA, incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados, incluindo multa e juros;
- e) Obrigação Principal (Código de Receita 2352), referente à contribuição devida ao SESC, incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados, incluindo multa e juros;
- f) Obrigação Principal (Código de Receita 2369), referente à contribuição devida ao SEBRAE, incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados, incluindo multa e juros.

De acordo com o Relatório Fiscal (folhas 31 a 42), a recorrente se considera isenta das contribuições previdenciárias (patronais e terceiros), apesar de não possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS.

A Fiscalização considerou que o contribuinte, desde 31/12/2009, não possuiria CEBAS válido e não faria jus à isenção/imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

A base de cálculo para a apuração dos valores lançados corresponde às remunerações pagas aos segurados empregados informadas em GFIP, período de 01/03/2017 a 31/12/2018, sendo a empresa reenquadrada no FPAS 574, por não possuir direito à isenção/imunidade por ausência de CEBAS.

A autoridade fiscal informou que formalizou Representação Fiscal Para Fins Penais, tendo em vista que, em tese, houve a prática do crime contra a ordem tributária, tipificado no art. 1º da Lei nº 8.137/90.

Os argumentos de Impugnação estão resumidos no relatório do Acórdão 16-92.689 - 14ª Turma da DRJ/SPO (fls. 142 a 161), que teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/03/2017 a 31/12/2018

AUTOS DE INFRAÇÃO (AI). FORMALIDADES LEGAIS. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À HIPÓTESE NORMATIVA.

Os Autos de Infração (AI) encontram-se revestidos das formalidades legais, tendo sido lavrados de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando, assim, adequada motivação jurídica e fática, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigidos nos termos da Lei.

Constatado que os fatos descritos se amoldam à norma legal indicada, deve o Fisco proceder ao lançamento, eis que esta é atividade vinculada e obrigatória.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2017 a 31/12/2018

ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS A CARGO DA EMPRESA. REQUISITOS.

Somente ficavam isentas das contribuições de que tratam os art. 22 e 23 da Lei nº 8.212/91 a partir de 30/11/2009, as entidades beneficentes de assistência social que cumprem cumulativamente os requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101/2009.

Os requisitos para o gozo da “isenção” prevista no § 7º, do art. 195, da Constituição Federal, estão previstos em lei ordinária (art. 29 da Lei 12.101/2009). Inaplicabilidade do art. 14 do CTN.

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 atendidos os requisitos do art. 29 da Lei 12.101/2009.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado do acórdão supracitado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 171 a 181), requerendo que seja acolhido o recurso para reformar a decisão proferida pela DRJ, no sentido de determinar o CANCELAMENTO do lançamento fiscal e a ANULAÇÃO dos autos de infração lavrados.

Alternativamente requer que sejam recalculados os créditos tributários lançados, em respeito à previsão do art. 103, inciso II do CTN.

Traz em recurso as seguintes alegações:

- a) Imunidade tributária por ser uma associação, sem fins lucrativos, com objetivos sociais relacionados inteiramente com a EDUCAÇÃO, com a ASSISTÊNCIA SOCIAL e com o AMPARO À JUVENTUDE;
- b) Impedimento legal ao Lançamento de Ofício de tributos referentes ao período objeto de fiscalização, visto que as normas reguladoras do processo administrativo de concessão do CEBAS e reconhecimento da imunidade impedem a atuação das autoridades fiscalizadoras em relação ao período cujo pedido de certificação esteja em análise, sem nenhuma decisão;
- c) o auto de infração com vício formal por não relatar os fatos que demonstram o não atendimento aos requisitos para o gozo da isenção, como prevê o art. 48 do Decreto Federal nº 8.242/14. O relatório fiscal limita-se a informar que houve indeferimento do pedido de renovação, mas sem apontar os motivos pelos quais supostamente o contribuinte deixou de seguir as exigências previstas em lei; e
- d) devem ser recalculados os créditos tributários lançados, uma vez que o indeferimento da renovação do CEBAS somente produziu efeitos 30 dias após sua publicação.

Este é o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Carlos Marne Dias Alves**, Relator

Juízo de admissibilidade

Realizado o juízo de validade do procedimento e verificado que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do presente Recurso Voluntário.

Do certificado de entidade beneficente de assistência social

A recorrente alega que o INSTITUTO PADRE MACHADO é uma entidade beneficente de assistência social e possui imunidade tributária, nos termos do artigo 150 da Constituição de 88.

Alega possuía certificado válido para o período, tendo em vista que apresentou recurso administrativo contra o indeferimento do pedido de renovação do Certificado e que não teria havido o julgamento de seu recurso administrativo.

De acordo com o Relatório Fiscal (folhas 31 a 42), somente a entidade beneficente certificada faria jus à isenção do pagamento das contribuições previdenciárias, porém a autuada não estaria em gozo de isenção/imunidade relativamente ao período considerado nas autuações, pois não possuía CEBAS válido para o período fiscalizado (03/2017 a 12/2018).

De acordo com os autos, o pedido de renovação do CEBAS foi protocolado tempestivamente, em 15/02/2009. O pedido foi indeferido por contrariar requisitos legais constantes da Lei nº 12.101, de 2009, conforme item 30 do Anexo I da Portaria nº 128, de 20/02/2017, publicada no DOU de 21/02/2017. (folha 45).

Em 05/06/2018, por despacho ministerial foi negado provimento ao recurso da entidade, mantendo a decisão da Portaria n.º 128, que indeferiu a renovação do CEBAS (folha 46), assim a decisão definitiva foi prolatada somente em 05/06/2018 (folha 46).

Outro pedido de renovação do CEBAS, protocolado em 20/06/2012, foi indeferido por contrariar requisitos legais constantes da Lei nº 12.101, de 2009, conforme Portaria n.º 815 publicada no DOU EM 23/11/2018. (folha 47), sendo que ainda caberia recurso, no prazo de 30 dias, conforme artigo 3º da mesma Portaria nº 815/2018 (folha 47).

De acordo com os autos, existem outros processos (consulta CEBAS MEC) referentes a pedidos de concessão ou renovação do CEBAS, feitos posteriormente, que ainda se encontravam em análise (folha 32).

De acordo com parágrafo 2º do artigo 24 da Lei 12.101/2009, a certificação da entidade permanecerá válida até a data da decisão sobre o requerimento de renovação tempestivamente apresentado.

A questão de validade do CEBAS já foi objeto de deliberação nesta Turma do CARF, no processo nº 10920.722958/2016-01, que teve o seguinte Acórdão:

Turma: Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção

Data da sessão: 06/11/2024

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

VALIDADE DE CEBAS DURANTE O PROCESSO ADMINISTRATIVO DE RENOVAÇÃO.

O efeito da decisão denegatória dos requerimentos de renovação de certificação de entidade de benefício e assistência social, CEBAS, conta a partir data da publicação da referida decisão, o que impõe o reconhecimento de CEBAS válido até a decisão administrativa denegatória definitiva.

Número da decisão: 2102-003.518

De acordo com os autos, durante o período de autuação, a RECORRENTE tinha processo de renovação do CEBAS em andamento na instância administrativa competente.

De acordo com a Lei nº 12.101/2009, art. 24, § 2º, vigente a época dos fatos, a certificação da entidade permanecerá válida até a data da decisão sobre o requerimento de renovação:

LEI Nº 12.101, DE 27 DE NOVEMBRO DE 2009 (vigente à época da lavratura dos autos – 22/08/2016 e revogada em 2021, LCP nº 187,).

Art. 24. Os Ministérios referidos no art. 21 deverão zelar pelo cumprimento das condições que ensejaram a certificação da entidade como beneficente de assistência social, cabendo-lhes confirmar que tais exigências estão sendo atendidas por ocasião da apreciação do pedido de renovação da certificação.

§ 1º Será considerado tempestivo o requerimento de renovação da certificação protocolado no decorrer dos 360 (trezentos e sessenta) dias que antecedem o termo final de validade do certificado. (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 2º A certificação da entidade permanecerá válida até a data da decisão sobre o requerimento de renovação tempestivamente apresentado.

§ 3º Os requerimentos protocolados antes de 360 (trezentos e sessenta) dias do termo final de validade do certificado não serão conhecidos.

(..)

De acordo com o Decreto nº 8.242/2014, o efeito da decisão do pedido de renovação contará da data de publicação da decisão de indeferimento:

DECRETO Nº 8.242, DE 23 DE MAIO DE 2014 (Revogado pelo Decreto nº 11.791, de 2023).

Art. 6º Para os requerimentos de renovação da certificação protocolados no prazo previsto no § 1º do art. 24 da Lei nº 12.101, de 2009, o efeito da decisão contará:

- I - do término da validade da certificação anterior, se a decisão for favorável; ou
- II - da data de publicação da decisão de indeferimento.

De acordo com o Relatório Fiscal (folhas 31 a 33), o único motivo levantado pela Fiscalização para lavratura do Auto de Infração foi que a empresa não possuía, no período, o certificado de entidade isenta de contribuições previdenciárias (CEBAS), nos termos da Lei nº 12.101/2009.

Não foi feita qualquer menção a descumprimento ao art. 14 do CTN.

Destaca-se também o Acórdão da ADI (Ação Direta de Inconstitucionalidade) nº 4480, segundo o qual o Tribunal declarou a inconstitucionalidade formal do art. 13, II, § 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 nº 12.868/2013, e declara a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.

Assim a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 4480) declarou a inconstitucionalidade formal e material de uma série de dispositivos legais da Lei nº 12.101/2009, especialmente em relação às contrapartidas, incluindo as gratuidades, bem como, os que regulam as isenções das contribuições sociais, ante o entendimento de que ambas as matérias devem ser expressas por meio de Lei Complementar.

Cabe destacar também que, de acordo com o artigo 41 da Lei Complementar nº 187, de 2021, estão extintos os créditos decorrentes de contribuições sociais com base em dispositivos considerados inconstitucionais.

Art. 41. A partir da entrada em vigor desta Lei Complementar, ficam extintos os créditos decorrentes de contribuições sociais lançados contra instituições sem fins lucrativos que atuam nas áreas de saúde, de educação ou de assistência social, expressamente motivados por decisões derivadas de processos administrativos ou judiciais com base em dispositivos da legislação ordinária declarados inconstitucionais, em razão dos efeitos da inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2028 e 4480 e correlatas.

No presente caso, o único motivo da lavratura do auto de infração foi a ausência de CEBAS por contrariar requisitos legais constantes da Lei nº 12.101, de 2009, conforme item 30 do Anexo I da Portaria nº 128, de 20/02/2017. Entendo que esse processo administrativo que indeferiu o CEBAS também estaria extinto, nos termos do art. 41 da LC 187/2021, não restando motivos para lavratura do auto de infração.

Destarte assiste razão à recorrente

Conclusão

Pelo exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Carlos Marne Dias Alves

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Cleber Alex Friess**, redator designado

Peço licença ao I. Relator para divergir do seu voto que deu provimento ao recurso voluntário.

O lançamento fiscal compreende as competências de 03/2017 a 12/2018.

De acordo com o Relatório Fiscal, o fundamento do lançamento de ofício se refere à falta do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) para fazer jus à imunidade do pagamento de contribuições para a seguridade social. Não há menção a descumprimento de outros requisitos (fls. 31/33).

Pois bem.

Em primeiro lugar, não há que se falar em vício formal no auto de infração, que tenha acarretado cerceamento do direito de defesa, na medida em que o Relatório Fiscal aponta expressamente a falta da certificação como entidade beneficente de assistência social, no período de 03/2017 a 12/2018.

De forma clara e precisa, a autoridade lançadora descreveu os fatos que demonstram o não atendimento dos requisitos para o gozo da imunidade, em cumprimento ao disposto no art. 48 do Decreto nº 8.242, de 23 de maio de 2014, que regulamentou a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009.

Tendo em vista que a motivação do lançamento se limita à falta de certificação da entidade, relativamente ao período do auto de infração, desnecessário a fiscalização tributária apontar os motivos pelos quais o contribuinte teve o seu requerimento indeferido pela autoridade certificadora.

O indeferimento do requerimento de concessão ou renovação da certificação da associação civil, bem como os questionamentos sobre os requisitos da certificação, são objeto de discussão administrativa em processo específico, no órgão competente, que escapa à esfera tributária. Naqueles processos administrativos são assegurados o contraditório e o exercício do direito de defesa. Por hipótese, eventual decisão favorável à entidade, pode repercutir no lançamento tributário.

Para que as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, possam usufruir dos benefícios tributários de que trata o art. 195, § 7º, da Constituição da República de 1988, devem cumprir os requisitos estabelecidos em lei complementar relativos ao modo beneficente de atuação, sobretudo no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas, assim como as formalidades previstas em lei ordinária quanto à certificação, fiscalização e controle administrativo.

A exigência de certificado, nos termos do art. 55, inciso II, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, foi reconhecida constitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento dos embargos de declaração no Recurso Extraordinário (RE) nº 566.622/RS, julgado no rito da repercussão geral (Tema 32/STF).

Algum tempo depois, o STF ratificou expressamente a validade da exigência, por meio de lei ordinária, de certificação para fruição da imunidade tributária, quando do julgamento dos embargos de declaração no Agravo Regimental (AgRg) no Agravo de Instrumento (AgInt) nº 531.271/RS.

AGRAVO INTERNO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.

Para o reconhecimento da imunidade de que trata o art. 195, § 7º, da Constituição Federal, é preciso que sejam atendidos tanto os requisitos contidos no artigo 14 do Código Tributário Nacional, como a exigência da Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social – CEBAS (inciso II do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991).

(...)

A obrigação de certificação foi repetida pelo legislador ordinário na Lei nº 12.101, de 2009, aplicável aos fatos geradores do presente processo, que revogou o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991. Senão vejamos, o art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009:

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:

(...)

A propósito, a Corte Suprema, quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 4.480/DF, declarou a inconstitucionalidade de uma série de dispositivos da Lei nº 12.101, de 2009, porém manteve a validade do art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009, por não vislumbrar incompatibilidade com o art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN), exceto o inciso VI.

Após o exame dos embargos declaratórios, o dispositivo da ADI nº 4.480/DF, ficou assim redigido:

Decisão: 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.

Como se observa das decisões proferidas pelo STF, para efeito de usufruir da imunidade tributária a entidade civil deve ser portadora do certificado de entidade beneficente de

assistência social e, cumulativamente, atender ao disposto no art. 14 do CTN c/c art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, exceto o inciso VI.

É dizer que a certificação como entidade beneficente de assistência social, por si só, configura um requisito indispensável para reconhecimento da imunidade de que trata o art. 195, § 7º, da Constituição da República de 1988.

A pessoa jurídica que não for certificada também não será considerada apta para fruição do benefício fiscal, independentemente de cumprir os requisitos materiais atinentes à imunidade tributária. Contrariamente ao que afirma o recurso voluntário, a lei ordinária pode instituir requisito formal como fundamento para reconhecer a condição de imunidade de uma entidade.

Tal linha de raciocínio está em harmonia com a jurisprudência atual da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). A título ilustrativo, a ementa do julgado abaixo: ¹

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013

IMUNIDADE ART. 195, §7º CF/88. ART 14 DO CTN. 29 DA LEI Nº 12.101, 2009. ADI 4.480. AUSÊNCIA DO CEBAS. IMPOSSIBILIDADE DE FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL.

O Supremo Tribunal Federal já externou o entendimento de que aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo das entidades beneficentes serem passíveis de definição em lei ordinária.

Assim, para caracterização da condição de entidade imune às Contribuições Previdenciárias, deve ser demonstrado o cumprimento cumulativo dos requisitos previstos no art. 14 do CTN e das formalidades prevista na lei ordinária correlata, inclusive a necessidade de ser portadora do CEBAS.

Como bem ressaltou a decisão recorrida, a última certificação da entidade teve validade até 31/12/2009, referente ao período de 01/01/2007 a 31/12/2009, tendo em vista que (fls. 153):

- a) o pedido de renovação do CEBAS, para o período de 01/01/2010 a 31/12/2012, protocolado tempestivamente em 15/02/2009, foi indeferido pela Portaria nº 128 item 30 Anexo I, de 20/02/2017, publicada no DOU de 21/02/2017;
- b) em 05/06/2018, despacho ministerial negou provimento ao recurso da entidade e manteve a decisão da Portaria nº 128 que indeferiu a renovação do CEBAS da entidade;
- c) o pedido de renovação concessão posterior, processo n. 23000.009938/2012-32 protocolado em 20/06/2012, foi indeferido pela Portaria n. 815 publicada no DOU EM 23/11/2018 e está em fase recursal; e

¹ Acórdão nº 9202-011.071, de 18/12/2023, relator conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes

d) os demais pedidos de renovação, ainda estão em fase de análise pelos órgãos competentes.

Quanto ao triênio subsequente, ou seja, de 01/01/2010 a 31/12/2012, a publicação da portaria que indeferiu o requerimento de renovação da certificação ocorreu em 21/02/2017, no Diário Oficial da União.

Nenhum óbice existe para a realização do lançamento de ofício relativo ao período de 03/2017 a 12/2018 em face do art. 24, § 2º, da Lei n.º 12.101, de 2009:

Art. 24. Os Ministérios referidos no art. 21 deverão zelar pelo cumprimento das condições que ensejaram a certificação da entidade como beneficente de assistência social, cabendo-lhes confirmar que tais exigências estão sendo atendidas por ocasião da apreciação do pedido de renovação da certificação.

§ 1º Será considerado tempestivo o requerimento de renovação da certificação protocolado no decorrer dos 360 (trezentos e sessenta) dias que antecedem o termo final de validade do certificado.

§ 2º A certificação da entidade permanecerá válida até a data da decisão sobre o requerimento de renovação tempestivamente apresentado.

(...)

(Destaquei)

O art. 24, § 2º, da Lei n.º 12.101, de 2009, se refere à data da publicação da decisão de indeferimento ou deferimento, de sorte que não se trata de decisão administrativa definitiva, que não caiba mais recurso.

Aliás, a interpretação predominante é que se trata de decisão de primeira instância, a partir da qual a entidade não pode mais se valer da certificação anterior, após o termo final de validade, no caso de pedido de renovação indeferido.

A expressão “decisão definitiva” foi introduzida pelo art. 37, § 2º, da Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021, legislação que revogou a Lei nº 12.101, de 2009. A atual lei é regulamentada pelo Decreto nº 11.791, de 21 de novembro de 2023, que reproduz a mesma determinação no art. 14.

O art. 37, § 2º, da Lei Complementar nº 187, de 2021, não se reveste de caráter meramente interpretativo, dado que inovou no conteúdo da legislação pretérita, em sentido favorável às entidades. Logo, seu efeito é prospectivo, até por força do art. 40 da mesma Lei Complementar:

Art. 40. Aplica-se o disposto nesta Lei Complementar aos requerimentos de concessão ou de renovação de certificação apresentados a partir da data de sua publicação.

(...)

Em relação ao período de lançamento fiscal, carecem os autos de prova que a entidade possui certificação válida. Não assiste razão à recorrente quando afirma que a certificação é considerada em vigor, por força do art. 24, § 2º, da Lei nº 12.101, de 2009, levando em conta que os demais pedidos teriam sido efetuados de forma tempestiva.

A extensão da validade da certificação da entidade, a que alude o art. 24, § 2º, da Lei nº 12.101, de 2009, aplica-se tão somente aos requerimentos de renovação tempestivamente apresentados, no decorrer dos trezentos e sessenta dias que antecedem o termo final de validade do certificado, em que a certificação do período imediatamente anterior permanece produzindo seus efeitos.

Como dito antes, o presente processo administrativo está instruído com prova documental da certificação até 31/12/2009. A partir de 01/01/2010, a recorrente não comprovou possuir certificação como entidade beneficente de assistência social.

O período entre 03/2017 e 12/2018 não se insere numa renovação da certificação, salvo se tivesse sido comprovada a existência de certificado anterior, capaz de configurar continuidade no tempo da situação jurídica.

Na ADI nº 4.480/DF, o STF declarou a inconstitucionalidade do art. 31 da Lei nº 12.101, de 2009, assim vazado:

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.

A decisão do STF reafirma a natureza declaratória do certificado para fins tributários, no prazo de validade, em que seus efeitos retroagem à data do cumprimento dos requisitos previstos em lei complementar, em sintonia com o enunciado da Súmula 612/STJ.

De qualquer forma, não afasta a exigência de certificação para o gozo da imunidade tributária, no que se refere ao período dos fatos geradores.

Outrossim, não prospera o pedido do apelo recursal para recalcular os créditos tributários lançados, em face do art. 100, inciso II, c/c art. 103, inciso II, do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

(...)

Art. 103. Salvo disposição em contrário, entram em vigor:

(...)

II - as decisões a que se refere o inciso II do art. 100, quanto a seus efeitos normativos, 30 (trinta) dias após a data da sua publicação;

(...)

Com efeito, os dispositivos do CTN tratam de decisões dos órgãos ou coletivos de jurisdição administrativa quando a lei atribui eficácia normativa, ou seja, a interpretação adotada no caso concreto passa a ser de observância obrigatória e vinculante pela administração tributária em relação aos demais contribuintes, em casos futuros semelhantes, integrando a legislação tributária como normas complementar.

Diferentemente, a decisão no pedido de concessão ou renovação da certificação versa sobre caso concreto, com efeito apenas para a entidade, visto que a lei não atribui eficácia normativa às decisões proferidas.

Por fim, não se mostra admissível a remissão de créditos decorrentes de contribuições sociais a que alude o art. 41, “caput”, da Lei Complementar nº 187, de 2021, conforme proposto pelo I. Relator:

Art. 41. A partir da entrada em vigor desta Lei Complementar, ficam extintos os créditos decorrentes de contribuições sociais lançados contra instituições sem fins lucrativos que atuam nas áreas de saúde, de educação ou de assistência social, expressamente motivados por decisões derivadas de processos administrativos ou judiciais com base em dispositivos da legislação ordinária declarados inconstitucionais, em razão dos efeitos da inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2028 e 4480 e correlatas.

Parágrafo único. (VETADO).

Em primeiro lugar, devido ao veto presencial ao parágrafo único do art. 41 do Projeto de Lei Complementar, que tinha a seguinte redação:

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo aplica-se aos créditos constituídos da União, oriundos ou não de autos de infração, com exigibilidade suspensa, pendentes de julgamento, parcelados ou inscritos em dívida ativa, ou mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, que tenham como fundamento da autuação violação de dispositivos contidos em lei ordinária.

Reproduzo as razões do veto do projeto de lei, apresentado nos termos do art. 66, § 1º, da Constituição da República, mantido pelo Congresso Nacional (Mensagem nº 702, de 16 de dezembro de 2021):

Parágrafo único do art. 41 do Projeto de Lei Complementar

“Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo aplica-se aos créditos constituídos da União, oriundos ou não de autos de infração, com exigibilidade

suspensa, pendentes de julgamento, parcelados ou inscritos em dívida ativa, ou mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, que tenham como fundamento da autuação violação de dispositivos contidos em lei ordinária.”

Razões do veto

“A proposição legislativa prevê que o disposto no caput do art. 41 seria aplicado aos créditos constituídos da União, oriundos ou não de autos de infração, com exigibilidade suspensa, pendentes de julgamento, parcelados ou inscritos em dívida ativa, ou mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, que tivessem como fundamento da autuação a violação de dispositivos contidos em lei ordinária.

Entretanto, a proposição legislativa padece de inconstitucionalidade e fere o interesse público uma vez que configuraria remissão de créditos constituídos pela União e, conseqüentemente, renúncia de receita sem os devidos demonstrativos de impacto financeiro e orçamentário, inclusive sem previsão de medidas de compensação, em violação ao disposto no art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, no art. 163 da Constituição, no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, nos art. 125 e art. 126 da Lei nº 14.116, de 31 de dezembro 2020 - Lei de Diretrizes Orçamentárias 2021.

Além disso, entende-se que a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social dispostas no § 7º do art. 195 da Constituição é matéria de lei complementar. Por fim, a extinção dos créditos fundamentados em dispositivos de lei ordinária viola o princípio da segurança jurídica, disposto no inciso XXXVI do caput do art. 5º da Constituição.”

A partir da motivação do veto presidencial, é de se entender que os créditos constituídos da União, abrangendo as contribuições previdenciárias, oriundos de auto de infração ou não, com exigibilidade suspensa ou não, pendentes de julgamento ou não, que tenham como fundamento de autuação violação de dispositivos contidos em lei ordinária, estão fora do alcance do art. 41 da Lei Complementar nº 187, de 2021.

Ademais disso, cuida o art. 41 da Lei Complementar nº 187, de 2021, especificamente, de créditos tributários cuja exigência está fundamentada em dispositivos da legislação ordinária declarados inconstitucionais em razão os efeitos das decisões do STF sobre necessidade de lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social.

Embora a Portaria nº 128, de 20 de fevereiro de 2017, Anexo I, Item 30, registre que o indeferimento do pedido de renovação do certificado da entidade se deu por contrariar requisitos legais constantes da Lei nº 12.101, de 2009, considerando a Nota Técnica nº 974/2016, não há elementos nos autos para avaliar se a certificação foi negada por imposição de contrapartidas diferentes daquelas estabelecidas em lei complementar (fls. 45/46).

Caso os autos estivessem instruídos com a documentação correspondente, para cancelar o auto de infração o órgão julgador teria que considerar inconstitucional, ainda que de forma reflexa, os fundamentos da decisão administrativa do Ministério da Educação, em comparação ao decidido na ADI nº 4.480/DF, e correlatas, e Tema 32/STF.

Adicionalmente, eventual validade da certificação vinculada ao Processo nº 71000.115848/2009-27, referente ao período de 01/01/2010 a 31/12/2012, não é hábil para acobertar os fatos geradores objeto do auto de infração.

Conclusão

Diante do exposto, voto para NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess