



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16004.001567/2008-69
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-009.534 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2021
Recorrente ASSOCIAÇÃO ASSISTENCIAL PROMOCIONAL E EDUCACIONAL
RESSURREIÇÃO - APER
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2006

IMUNIDADE. REQUISITOS. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - CEBAS. NATUREZA DECLARATÓRIA.

A decisão administrativa que concede o certificado e reconhece o preenchimento dos requisitos legais para gozo da imunidade possui natureza **declaratória** e produz efeitos retroativos (*ex tunc*), ficando a incidência do tributo vedada desde o momento em que efetivamente cumpridos os requisitos, e não somente após a decisão que reconhecer (declarar) o cumprimento, em consonância com a Súmula 612/STJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Luís Henrique Dias Lima, Francisco Ibiapino Luz, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos (relator) e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rafael Mazzer de Oliveira Ramos - Relator

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Márcio Augusto Sekeff Sallem, Gregório Rechmann Júnior, Francisco

Ibiapino Luz, Ana Claudia Borges de Oliveira, Luís Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Rafael Mazzer de Oliveira Ramos.

Relatório

Por transcrever a situação fática discutida nos autos, adoto o relatório do Acórdão nº 14-25.835, da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ribeirão Preto/SP (fls. 210-218):

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de obrigação principal - AI/DEBCAD nº 37.029.920-5 - constituído em face da empresa acima identificada e de suas filiais relativas às contribuições devidas às outras entidades ou fundos, ditas 'terceiros', quais sejam SALÁRIO-EDUCAÇÃO, INCRA, SESC E SEBRAE, atinentes às parcelas devidas pela empresa em razão da remuneração paga ou creditada aos segurados empregados que lhe prestaram serviços, apuradas pelo exame das folhas de pagamento, das declarações feitas pela empresa em GFIP's - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social e corroboradas em sua escrituração contábil.

Tais contribuições lançadas de ofício decorreram do fato de a empresa informar-se na GFIP como entidade filantrópica em gozo de isenção das contribuições sociais - código FPAS 639 -, sem, no entanto usufruir desta condição, posto que Ato Cancelatório de Isenção das Contribuições Sociais, emitido pela DRF jurisdicionante em 23 de junho de 2008 após regulamentar procedimento administrativo assim o declarou, com efeito retroativo a 01 de janeiro de 2001, pela infração ao inciso II do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, combinado com o inciso III do artigo 206 do Decreto nº 3.048/99.

O crédito tributário assim constituído engloba período compreendido entre as competências janeiro de 2004 a dezembro de 2006 e importa em R\$ 924.758,53 (Novecentos e vinte e quatro mil, setecentos e cinquenta e oito reais e cinquenta e três centavos), consolidados em 24/11/2008.

A empresa interessada interpôs impugnação tempestiva alegando, em síntese, que:

i) é reconhecida como de utilidade pública pelo Governo Federal desde 1972, sendo portadora de certificado de entidade de fins filantrópicos por prazo indeterminado, portanto, com direito adquirido à imunidade, ressalva presente no próprio artigo 55 da Lei nº 8.212/91.

ii) Em 1994 a Impugnante obteve seu cadastramento no CNAS requerendo a partir daí, a cada triênio, a renovação do Certificado de Entidade de Assistência Social — CEAS, deferido regularmente até 1997. No ano de 2000 o Certificado foi indeferido, porém enquanto pendente de análise pedido de reconsideração, sobreveio o seu deferimento ex vi da Medida Provisória 446/08. Os demais processos formados para concessão do Certificado encontram-se com análise conclusiva pendente de julgamento pelo CNAS.

iii) Ajuizou ação declaratória de inexistência de relação jurídica-tributária entre a Impugnante e a Fazenda Nacional e o INSS, processo nº 2007.34.00.036831-2 com trâmite pela 14ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal, hoje em fase recursal.

Paralelamente transitam os requerimentos de renovação do Certificado.

iv) Entende haver conexidade entre o Auto de Infração lavrado e os processos administrativos em trâmite junto ao CNAS de maneira a que tudo recomenda o sobrestamento do Auto até a decisão daqueles.

v) Por outro lado, entende nulo o Ato Cancelatório emanado do Delegado da Receita Federal de São José do Rio Preto (SP) que, extrapolando as atribuições que lhes são conferidas por lei, declarou cancelada a isenção ao fundamento de que o CNAS teria

indeferido seu pedido de renovação do Certificado para o período de 01/01/2001 a 31/12/2003 por não atender ao percentual mínimo de gratuidade. Aduz que no lapso temporal em que a entidade não conseguiu a certificação do CNAS, à autoridade fiscal deverá emitir ato cancelatório impeditivo do gozo da isenção nesse período específico, sem retroagir seus efeitos e muito menos aplicá-los de forma prospectiva a abranger períodos subsequentes ao triênio cujas contas foram rejeitadas pelo CNAS. Invoca, nesse sentido, o Parecer nº 2.272 da Consultoria Jurídica da Previdência Social, o qual transcreve parcialmente.

vi) Ataca por inconstitucional o artigo 55 da Lei nº 8.212/91, por não ter calibre de Lei Complementar para tratar de imunidade e adita que a certificação do cumprimento dos requisitos para fruição da isenção requerida junta ao CNAS atua como verdadeira condição resolutiva da imunidade já fruída, e uma vez não obtida toma a entidade que dela depender sujeita ao lançamento da contribuição previdenciária apenas em relação ao período em aberto (cita doutrina, jurisprudência e o Parecer da Procuradoria Jurídica do Ministério da Previdência e Assistência Social, de nº 2.901/2002).

Posta nestes argumentos protesta pela juntada de novos documentos e, se necessário, por exame pericial e requer o sobrestamento deste feito até o deslinde dos procedimentos mencionados, e a insubsistência do presente Auto de Infração.

É a síntese, apertada, do necessário.

Em julgamento pela DRJ/RPO, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ENTIDADES BENEFICENTES. ISENÇÃO. LEI ORDINÁRIA. REQUISITOS LEGAIS. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.

As entidades beneficentes ficam isentas das contribuições previstas nos artigos 22 e 23 da Lei de Custeio da Previdência Social desde que atendam os todos os requisitos insculpidos no artigo 55 da mesma Lei.

A Constituição Federal/88, ao dispor sobre a isenção das contribuições para a seguridade social, preconiza lei ordinária para estabelecimento dos requisitos necessários a serem atendidos pelas entidades de assistência social.

O Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, obtido junto ao Conselho Nacional de Assistência Social e renovado a cada três anos, é requisito essencial para o gozo da isenção.

Ato cancelatório da isenção oriundo de processo administrativo autoriza o lançamento das contribuições sociais, máxime quando de seu julgamento definitivo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRINCÍPIOS GERAIS. EXAME DE ADMISSIBILIDADE.

Prova documental apresentada após a Impugnação terá seu exame de admissibilidade submetido aos permissivos legais e será aceita quando, dentre outras situações autorizadoras, referir-se a fato ou direito superveniente ao momento processual impugnatório.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimada em 30/10/2009 (AR de fl. 224), a Contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 225-265), no qual protestou pela reforma da decisão.

Sem contrarrazões.

Por fim, estes autos foram apensados aos autos nº 16004.001566/2008-14, também de relatoria deste Conselheiro.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Relator.

Da Admissibilidade do Recurso Voluntário

O recurso voluntário (fls. 225-265) é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço.

Do Mérito

O artigo 195, § 7º, da Constituição Federal estabelece que as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei são isentas de contribuição para a seguridade social, *in verbis*:

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.

E, neste caso, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, aplicável ao presente caso, e vigente quando do fato gerador, assim previa em seu artigo 55:

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; (redação dada pela Lei nº 9.732, de 11.12.98)

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.

Sobre legitimidade do Delegado da Receita Federal para emitir o Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais (fl. 76), de acordo com o artigo 32, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que dispõe sobre a legislação tributária federal, assim prevê:

Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo.

(...)

§ 3º O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade.

Acontece que, a última decisão de embargos declaratórios nos autos de Recurso Extraordinário 566.622, publicado em 11/5/2020 afirmou a constitucionalidade do inciso II, do artigo 55, da Lei 8212/91, como destaco a ementa:

EMB. DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.622 RIO GRANDE DO SUL
RELATOR: MIN. MARCO AURÉLIO

REDATORA DO ACÓRDÃO: MIN. ROSA WEBER

EMBTE.(S): UNIÃO

PROC.(A/S)(ES): PROCURADOR - GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMBDO.(A/S): SOCIEDADE BENEFICENTE DE PAROBÉ

ASSIST.(S): CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS ESTABELECIMENTOS DE ENSINO - CONFENEN

ASSIST.(S): CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL – CFOAB

INTDO.(A/S): FUNDAÇÃO ARMANDO ALVARES PENTEADO

INTDO.(A/S): CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA SAÚDE, HOSPITAIS, ESTABELECIMENTOS E SERVIÇOS – CNA

E M E N T A

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 32. EXAME CONJUNTO COM AS ADI'S 2.028, 2.036, 2.228 E 2.621. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, E 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. CARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DISPONÍVEIS À LEI ORDINÁRIA. OMISSÃO. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/1991. ACOLHIMENTO PARCIAL.

1. Aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente 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.

2. 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.

3. Reformulada a tese relativa ao tema nº 32 da repercussão geral, nos seguintes termos: "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".

4. Embargos de declaração acolhidos em parte, com efeito modificativo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal em acolher parcialmente os embargos de declaração, 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 pelos arts. 5º da Lei nº 9.429/1996 e 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", nos termos do voto da Ministra Redatora para o acórdão e por maioria de votos, vencido o Ministro Marco Aurélio (Relator), em sessão plenária presidida pelo Ministro Dias Toffoli, na conformidade da ata de julgamento. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello.

Portanto, o entendimento definitivo proferido pelo STF é o da constitucionalidade do artigo 55, II, da Lei 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo artigo 5º da Lei 9.429/1996 e pelo artigo 3º da Medida Provisória 2.187-13/2001, bem como, que a lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas, que deve ser aplicado ao presente caso, por força do artigo 62 do Regimento Interno do CARF.

Assim, fundamento a aplicação do neófito entendimento:

Constituição Federal/1988

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Código de Processo Civil

Art. 1.039. Decididos os recursos afetados, os órgãos colegiados declararão prejudicados os demais recursos versando sobre idêntica controvérsia ou os decidirão aplicando a tese firmada.

Parágrafo único. Negada a existência de repercussão geral no recurso extraordinário afetado, serão considerados automaticamente inadmitidos os recursos extraordinários cujo processamento tenha sido sobrestado.

Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Desta forma, entendo que não assiste razão à Recorrente, pois o Ato Cancelatório (fl. 76) em questão teve por fundamentação legal o descumprimento do inciso II, do artigo 55 da Lei nº 8212/91.

Assim, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Conclusão

Face ao exposto, voto no sentido negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Mazzer de Oliveira Ramos

Voto Vencedor

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Redatora designada.

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

As limitações constitucionais ao poder de tributar estão protegidas contra mudanças que lhe diminuam o alcance ou amplitude, por configurarem verdadeiras garantias individuais do contribuinte.

Nos termos do art. 195, § 7º, da CF¹, as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei são *isentas* de contribuição para a seguridade social.

Em que pese o termo *isentas*, trata-se de verdadeira *imunidade*.

LUCIANO AMARO (2020, p. 173) explica que “Por se tratar de norma constitucional que afasta a possibilidade de tal tributação, delimitando a competência tributária, o uso da palavras ‘isentas’ é impróprio. Não se trata de benefício fiscal, mas de verdadeira imunidade, conforme já reconheceu o STF na ADI 2.028”.²

Há mais de vinte anos esse é o entendimento perfilhado pelo Supremo Tribunal Federal. Confira-se:

MANDADO DE SEGURANÇA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - QUOTA PATRONAL - ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS - IMUNIDADE (CF, ART. 195, § 7º) (...). **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.** A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965. - **Tratando-se de imunidade - que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional -, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em Referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo.**

(RMS 22192, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Primeira Turma, julgado em 28/11/1995, DJ 19/12/1996) (grifei)

¹ 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.

² No mesmo sentido:

Ao comentar a disposição do § 7º do art. 195, RICARDO ALEXANDRE (2019, p. 210) enfatiza que “apesar de o dispositivo prever que os requisitos para que as entidades mencionadas gozem do benefício serão estipulados em lei, o caso é de imunidade (e não de isenção), pois é a própria Constituição Federal de 1988 (e não a lei) que prevê a impossibilidade de cobrança do tributo”.

Não obstante, trata-se de dispositivo de eficácia limitada, que depende de regulamentação por meio de normas infraconstitucionais.

A controvérsia cinge-se em saber em qual lei estão os requisitos a serem preenchidos pela entidade beneficente para fazer jus à imunidade, uma vez que o art. 146, inciso II, da Constituição Federal³ dispõe que cabe somente à **lei complementar** regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

A questão foi decidida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das **Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) 2028, 2036, 2228, 2621 e 4480 e do Recurso Extraordinário (RE) 566.622, com repercussão geral reconhecida.**

O motivo para a existência conjunta dessas ADIs é porque, quando foram ajuizadas ações 2028, 2036, 2228 e 2621 e o RE 566.622, o tema era regido pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91. Antes do seu julgamento, porém, essa norma foi revogada pela Lei nº 12.101/2009, que trouxe novas regras para o CEBAS e foi questionada na sequência pela ADI 4480, entre outras ações. Assim, apesar de materialmente versarem sobre o mesmo tema, formalmente as leis discutidas nesses casos são diferentes.

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

No julgamento realizado em 23/02/2017, o STF, por maioria e nos termos do voto do Relator Ministro Marco Aurélio⁴, deu provimento ao RE nº 566.622 e declarou a inconstitucionalidade de todo o artigo 55 da Lei nº 8.212/91, concluindo que os requisitos a serem cumpridos pela entidade beneficente são aqueles dispostos no art. 14 do CTN⁵.

³ Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...) II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

⁴ Nesses termos consignou o Relator Ministro Marco Aurélio:

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

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

(...)

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

⁵ Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

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

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

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

Em março de 2020, ao julgar a **ADI 4480**, o STF declarou a inconstitucionalidade formal dos arts. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; 14, §§ 1º e 2º; 18, *caput*; 31, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e inconstitucionalidade material do art. 32, §1º, da Lei nº 12.101/09, afastando as exigências de concessão de bolsas de estudo por entidades de educação e de atendimento **integralmente gratuito pelas instituições de assistência social** como condição para obtenção do CEBAS e, por consequência, para usufruir da imunidade sobre contribuições sociais.

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

O requisito estabelecido **pelo inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/91⁶, por sua vez declarado constitucional, é que a entidade seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social**, conforme Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996); que, posteriormente passou a ser o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos.

Pois bem.

A recorrente detinha Certificado válido para o período de 01/01/1998 a 31/12/2000 (fl. 146).

Tempestivamente, em 29/12/2000, requereu a renovação do certificado para o período de 01/01/2001 a 31/12/2003, que foi indeferido pela Resolução nº 124/2003, expedida

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

⁶ 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:

(...)

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; (Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996).

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; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

pelo CNAS em 13/08/2003 e publicada no DOU em 15/08/2003, **porque não atendeu ao percentual mínimo de gratuidade exigido pelo art. 3º, VI, do Decreto nº 2.536/98**⁷.

Trata-se, no entanto, de dispositivo declarado inconstitucional pelo STF, de modo que é insubsistente o ato administrativo que não deferiu o pedido de renovação do certificado.

Nesse sentido:

IMUNIDADE. REQUISITOS DE ATUAÇÃO DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. LEI COMPLEMENTAR. EXIGIBILIDADE.

No julgamento do RE 566.633/RS, o STF, declarou a inconstitucionalidade formal do art. 55 da Lei nº 8.212/91 e definiu que a lei complementar é a forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF. Insubsistente Ato Cancelatório de Isenção fundamentado por dispositivo de lei ordinária declarado formalmente inconstitucional pela Suprema Corte.

(Acórdão nº 2001-003.624, Relator Conselheiro Marcelo Rocha Paura, Publicado em 02/09/2020)

Deste indeferimento, a recorrente apresentou pedido de reconsideração (Processo 44006.005281/2000-59).

E, tempestivamente, requereu a renovação do certificado em 22/05/2003 (Processo 44006.001331/2003-33), com documentos complementares apresentados em 18/07/2005. Em 14/06/2007 foi indeferido o pedido por meio da Resolução nº 107/2007, publicada no DOU de 21/06/2007.

O lançamento aqui analisado decorre do Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais (fl. 77), emitido em 23/06/2008, que cancelou a isenção das contribuições tratadas nos arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212/91, a partir de 1º/01/2001, por infração aos arts. 55, II, da Lei nº 8.212/91, e 206, III, do Decreto nº 3.048/99, ou seja, por ausência de CEBAS válido.

Todavia, tratou-se de indeferimento fundado em dispositivo de lei declarado inconstitucional e, ademais, o pedido de renovação, feito tempestivamente em 29/12/2006 (Processo nº 71010.004734/2006-91), **foi DEFERIDO por meio da Resolução nº 3, de 23/01/2009, publicada no DOU de 26/01/2009** (fl. 207), com período de validade de 01/01/2007 a 31/12/2009.

Esta decisão administrativa que concede o certificado e reconhece o preenchimento dos requisitos legais para gozo da imunidade possui natureza **declaratória** e produz efeitos retroativos (*ex tunc*), ficando a incidência do tributo vedada desde o momento em que efetivamente cumpridos os requisitos, e não somente após a decisão que reconhecer (declarar) o cumprimento, em consonância com a Súmula 612/STJ.

⁷ Art. 3º Faz jus ao Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social a entidade beneficente de assistência social que demonstre, cumulativamente: (Redação dada pelo Decreto nº 4.499, de 4.12.2002)

(...) VI - aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruída;

Como visto, o pedido de renovação do Certificado havia sido, anteriormente, indeferido tão somente por infração ao art. 3º, VI, do Decreto nº 2.536/98, declarado inconstitucional e, portanto, nulo.

Desse modo, o CEBAS deferido por meio do Processo nº 71010.004734/2006-91 deve retroagir, reconhecendo-se que, à época do período lançado, a recorrente fazia jus aos benefícios da imunidade tributária.

Esses são os termos do Enunciado 612 da Súmula do 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.

Ainda nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS NECESSÁRIOS PARA CONCESSÃO DO BENEFÍCIO. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. CEBAS. ATO DECLARATÓRIO. EFICÁCIA EX TUNC. SÚMULA 612/STJ. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO.

(...)

2. O acórdão recorrido em consonância com a jurisprudência consolidada desta Corte, consoante se extrai do teor da Súmula 612 do STJ, segundo a qual 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. 3. Agravo Interno da FAZENDA NACIONAL desprovido.

(AgInt nos EDcl no REsp 1730239/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/04/2020, DJe 23/04/2020)

O CARF segue o mesmo entendimento:

(...) ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. ART. 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI DE CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL. AFASTAMENTO DOS ARTS. 22 E 23 DA LEI 8.212. OBRIGATORIEDADE DE CERTIFICAÇÃO. CEAS/CEBAS. NATUREZA DECLARATÓRIA DO ATO. EFEITOS RETROATIVOS À DATA EM QUE A ENTIDADE CUMPRE OS PRESSUPOSTOS LEGAIS.

(...)

A concessão do certificado de entidade beneficente de assistência social possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos pela legislação para a fruição da imunidade (efeito ex tunc), enquanto isso o requerimento de renovação do certificado, uma vez deferido, deve retroagir à data limite de validade da certificação anterior, dada a natureza declaratória do ato.

(Acórdão nº 2202-007.029, Relator Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Publicado 26/08/2020).

Por todo o exposto, o recurso voluntário deve ser provido reconhecendo-se a imunidade tributária e cancelar o crédito constituído pelo Auto de Infração DEBCAD nº 37.029.920-5.

Conclusão

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

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira