



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



**Processo nº** 16641.000228/2009-31  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-010.865 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 8 de novembro de 2022  
**Recorrente** FUND GER J A G STA CASA CARIDADE BAGE  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

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

O STF declarou a constitucionalidade do inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/91 que estabelece que a entidade beneficente deve ser portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social que, posteriormente, passou a ser o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social.

CEBAS. NATUREZA DECLARATÓRIA. EFEITOS *EX TUNC*.

o certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos para a fruição da imunidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário interposto. Vencidos os conselheiros Rodrigo Duarte Firmino e Francisco Ibiapino Luz, que negaram-lhe provimento. O conselheiro Diogo Cristian Denny votou pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Gregório Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino, Vinicius Mauro Trevisan e Diogo Cristian Denny (suplente convocado)

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da Decisão (fls. 353 a 359) que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito lançado por meio do Auto de Infração DEBCAD n.º 37.222.024-0 (fls. 2 a 21), consolidado em 18/11/2009, no valor de R\$ 161.096,20, relativo às contribuições devidas à seguridade social, no período de 01/2006 a 13/2007, apuradas com base nas informações declaradas nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

Consta no Relatório Fiscal (fls. 26 a 29) que a fundação apresentou dois certificados de Entidade Beneficente de Assistência (CEBAS), um com validade de 04/04/2000 a 03/04/2003 e o outro com validade de 04/05/2007 a 03/05/2010 (fls. 46 e 47). Como a entidade não apresentou o “Ato Declaratório de Isenção”, a fiscalização concluiu como indevido o enquadramento em GFIP com o código 639 do FPAS (para entidades beneficentes) e lançou as contribuições previdenciárias parte patronal e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

Impugnação às fls. 282 a 295 e documentos fls. 296 a 349.

A DRJ julgou a impugnação improcedente, nos termos da ementa abaixo (fl. 353):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

1. ISENÇÃO. A isenção das contribuições sociais prevista no artigo 55 da Lei n.º 8.212/91 deve ser requerida. 2. RFFP. Não compete às Delegacias da Receita Federal do Brasil pronunciar-se acerca de Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP, cuja emissão constitui dever funcional dos Auditores Fiscais. 3. DECISÃO JUDICIAL. A impugnante não se beneficia da decisão judicial proferida em processo no qual não tenha sido parte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi cientificado da decisão em 08/02/2011 (fls. 362) e apresentou recurso voluntário em 10/03/2011 (fls. 363 a ) sustentando: a) nulidade da decisão recorrida por deficiência de fundamentação e cerceamento de defesa; b) possui todos os requisitos necessários para fazer jus à imunidade tributária das entidades beneficentes.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ana Claudia 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 tributária**

A recorrente sustenta que faz jus aos benefícios da imunidade tributária do art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

A DRJ concluiu que a recorrente não possuía CEBAS válido no período 04/04/2003 a 03/05/2007 e não possuía Ato Declaratório de Isenção, descumprindo os requisitos exigidos pelo art. 55, inciso II, e § 1º, da Lei nº 8.212/91 para fazer jus à imunidade tributária.

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

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 CF, 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*.

LEANDRO PAULSEN (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”.

LUÍS EDUARDO SCHOUERI (2022, p. 519) assevera que “embora o constituinte tenha empregado o termo *isentas*, mais adequado seria dizer *imunes*, já que se trata de uma proteção constitucional”. Há mais de vinte anos esse já era o entendimento do Supremo Tribunal Federal:

(...) 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)

Não obstante, trata-se de dispositivo de eficácia limitada que necessita 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 Federal 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 e 2621<sup>1</sup>** e do **Recurso Extraordinário (RE) 566.622, com repercussão geral reconhecida**.

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

No julgamento realizado em 23/02/2017, o STF, por maioria e nos termos do voto do Relator Ministro Marco Aurélio, deu provimento ao RE 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 CTN<sup>2</sup>.

Posteriormente, em 19/12/2019, o STF acolheu parcialmente os embargos de declaração opostos pela União no RE 566.622 para assentar a constitucionalidade tão somente do inciso II do art. 55 da Lei 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;

<sup>1</sup> O motivo para a existência conjunta dessas ADIs é porque, quando foram ajuizadas as ações 2028, 2036, 2228 e 2621 e o RE 566.622, o tema era regido pelo artigo 55 da Lei 8.212/91. Antes do seu julgamento, porém, essa norma foi revogada pela Lei 12.101/09, 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.

<sup>2</sup> 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, conseqüentemente, desconstituir o crédito tributário inscrito na Certidão de Dívida Ativa nº 32.725.284-7, com a extinção da respetiva execução fiscal. Ficam invertidos os ônus de sucumbência.

c) É constitucional o art. 55, II, da Lei n.º 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória n.º 2.187-13/2001.

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

Em março de 2020, ao julgar a **ADI 4480**, o STF declarou a inconstitucionalidade formal dos arts. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; 14, §§ 1º e 2º; 18, *caput*; 31, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e inconstitucionalidade material do art. 32, §1º, da Lei n.º 12.101/09. E no acórdão publicado em **05/03/2021**, acolheu os aclaratórios opostos nesta ação para declarar a inconstitucionalidade do art. 29, IV, da Lei n.º 12.101/2009.

Diante de declaração de inconstitucionalidade assentada pelo STF no sentido de que é exigível lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da CF, permanece que o requisito estabelecido **pelo inciso II do art. 55 da Lei n.º 8.212/91<sup>3</sup>, 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 n.º 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.

O Superior Tribunal de Justiça, em momento anterior ao julgamento do Tema 32 pelo STF, consolidou na Súmula de n.º 612 que o certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade.

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

No julgamento da ADI 4480, o STF declarou a inconstitucionalidade dos arts. 31 e 32, § 1º, da Lei n.º 12.101/2009<sup>4</sup> (que revogou o art. 55 da Lei n.º 8.212/91), que indicavam que

---

<sup>3</sup> 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 n.º 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 n.º 2.187-13, de 2001).

<sup>4</sup> Art. 31. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo.

Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

apenas após a concessão do CEBAS haveria o direito à imunidade sobre as contribuições sociais, consignando que a entidade será considerada imune a partir do momento que cumprir os requisitos estabelecidos na legislação complementar, e não a partir da obtenção do certificado, nos termos já sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça na Súmula 612.

No caso, o lançamento refere-se ao período de 01/2006 a 13/2007 e a recorrente apresentou 2 Certificados de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS): a) com validade de 04/04/2000 a 03/04/2003 (fl. 46) e; b) com validade de 04/05/2007 a 03/05/2010 (fl. 47).

De acordo com a Fiscalização, a recorrente não tinha CEBAS válido para o período e não apresentou Ato Declaratório de Isenção (art. 55, § 1º, da Lei n.º 8.212/91). Contudo, este requisito foi declarado inconstitucional pelo STF.

Desse modo, seguindo o entendimento fixado pelo Supremo Tribunal Federal e a Súmula 612/STJ, o CEBAS apresentado pela recorrente tem natureza declaratória para fins tributários e seus efeitos são retroativos.

A entidade solicitou a concessão do certificado em 06/04/1995 (fl. 355)

Especificamente no tocante a essa IF, ressalta que a autoridade informante – no caso, a mesma autoridade que assinou o Ato Declaratório de Isenção –, **a um**, declarou que a entidade teve deferido o pedido de isenção, conforme Processo n.º 35241.00039/99-55; **a dois**, declarou que o CEBAS, expedido pelo CNAS, teve presunção de validade até 20 de maio de 1999; **a três**, fez uma relação do que a instituição deveria ter efetuado; e, **a quatro**, declarou que somente em 06 de abril de 2005 a instituição solicitou a concessão de certificado.

Insurge-se, portanto, contra todas as declarações constantes nessa IF. E isto porque a entidade existe, cumpre seu papel, tem o reconhecimento da sociedade bageense e é avaliada sistematicamente pelo Ministério Público, enquanto a referida IF afirma que ela deixou de cumprir, cumulativamente, os requisitos do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, especialmente o previsto em seu inciso II, uma vez que não possui mais o CEBAS – embora a própria autoridade declare que a entidade solicitou a concessão do certificado em 06 de abril de 2005; aponta, ainda, a averbação datada de 28 de fevereiro de 2007, no verso do CEBAS, no sentido de que o único período a descoberto é o de 04 de março de 1999 a 03 de abril de 2000.

A jurisprudência do CARF adota o mesmo entendimento:

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

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

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

(...) ENTIDADE BENEFICENTE. REQUISITOS PARA FRUIÇÃO DE GOZO DA IMUNIDADE. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (CEBAS). PARECER PGFN/CRJ/Nº 2132/2011, APROVADO PELO ATO

---

§ 1o Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

DECLARATÓRIO N.º 05/2011, APROVADO PELO MINISTRO DA FAZENDA (DOU EM 15/12/2011).

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

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

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

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

Por todo o exposto, sendo o CEBAS a única contrapartida exigível das entidades beneficentes para que façam jus aos benefícios da imunidade, concluo que o recurso voluntário deve ser provido reconhecendo-se a imunidade tributária para cancelar o crédito constituído pelo Auto de Infração em análise.

### **Conclusão**

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

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira