



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional
Coordenação de Consultoria Judicial

PARECER SEI Nº 10593/2021/ME

Documento protegido por sigilo profissional. Art. 133 da Constituição Federal. Art. 7º, inciso II, da Lei nº 8.906, de 4 de julho 1994 (Estatuto da OAB). Art. 22 da Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011. Art. 6º, inciso I, do Decreto 7.724, de 16 de maio de 2012. Parecer PGFN/CJU/COJPN/Nº 2328/2013.

Julgamento dos Embargos de Declaração, opostos pela União, rejeitando o pedido de modulação temporal dos efeitos da decisão de mérito da ADI nº 4480. ADI nº 4480/DF. Análise quanto à validade da Lei nº 12.101, de 2009. Requisitos para o gozo da imunidade das entidades beneficentes de assistência social de que trata o art. 195, §7º, da CF. Exigência de lei complementar para detalhar o modo benéfico de atuação e as contrapartidas: invalidade da concessão de bolsas de estudo, da forma de sua distribuição e da prestação gratuita de serviços socioassistenciais. Lei ordinária para estabelecer os aspectos procedimentais: validade da exigência de certificação, dos seus respectivos requisitos formais, da fiscalização, do controle administrativo e das regras compatíveis com o art. 14 do CTN.

Consolidação jurisprudencial em controle concentrado em sentido desfavorável à tese alegada pela União.

Entidades beneficentes da área da saúde. Impossibilidade de extensão dos fundamentos determinantes da ADI nº 4480 aos requisitos exigidos para a certificação das entidades beneficentes da área da saúde, ante a pendência da ADI nº 4891. Ratificação da diretriz constante na alínea “c” da ME PGFN/CRJ/COJUD nº 06, de 18.03.2021. ME PGFN/CRJ/COJUD nº 11, de 10/05/2021: a declaração de invalidade do art. 31 da Lei nº 12.101, de 2009, alcança às entidades beneficentes da área da saúde. Revogação, no ponto, da recomendação mencionada na alínea da “i” da ME PGFN/CRJ/COJUD nº 06, de 18.03.2021.

Entidades beneficentes da área da educação. Viabilidade de extensão dos fundamentos determinantes da ADI nº 4480/DF às demais contrapartidas previstas nos arts. 13-A e 13-B, da Lei nº 12.101, de 2009, requeridas para a certificação das entidades beneficentes da área da educação. Revogação da orientação constante na alínea “b” da ME PGFN/CRJ/COJUD nº 06, de 18.03.2021.

Consulta formulada pelas unidades descentralizadas da PGFN e pela RFB, por meio da Nota Cosit/Sutri/RFN nº 206, de 3.5.2021, acerca do impacto causado pelo julgamento da ADI nº 4480 na certificação e na imunidade das instituições de educação e de assistência social. Orientações à carreira.

Orientações processuais à carreira em relação às entidades beneficentes atuantes na área da saúde, por força da pendência do julgamento da ADI nº 4891.

Revogação do Parecer SEI nº 11605/2020/ME. Revogação do Parecer SEI Nº 91/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF nos trechos referentes à Lei nº 12.101, de 2009. Consolidação neste opinativo de todos os entendimentos relacionados à ADI nº 4480.

Processo SEI nº 10145.100183/2021-12

I

1. Considerando que o Plenário do Supremo Tribunal Federal negou provimento, por maioria, aos embargos de declaração opostos pela União contra o acórdão de mérito proferido na ADI nº 4480/DF, que declarou a inconstitucionalidade do art. 13, III, § 1º, I e II, § 3º, § 4º, I e II, e §§ 5º, 6º e 7º; art. 14, §§ 1º e 2º; art. 18, *caput*; art. 29, VI; art. 31; e art. 32, § 1º, todos da Lei 12.101, de 2009, com a redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013, para rejeitar o pleito de concessão de efeitos prospectivos à aludida decisão, a Coordenação-Geral da Representação Judicial foi incumbida de analisar a inclusão do tema na lista de dispensa de impugnação judicial, em atenção ao que preceitua o art. 19, V, da Lei nº 10.522, de 2002[1], c/c o art. 2º, IV, da Portaria PGFN nº 502, de 2016[2], bem como verificar o cabimento da extensão de seus fundamentos determinantes, com esteio no art. 19, §9º, da Lei nº 10.522, de 2002[3], c/c o art. 2º-A, da Portaria PGFN nº 502, de 2016[4], a outros temas disciplinados na Lei nº 12.101, de 2009, que não foram apreciados pela Corte.
2. Ainda, cumpre-nos enfrentar as diversas dúvidas endereçadas pelas unidades descentralizadas da PGFN e pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – RFB, na Nota Cosit/Sutri/RFN nº 206, de 3 de maio de 2021[5], acerca do alcance e dos contornos do julgado, estabelecendo um alinhamento na estratégia em relação à repercussão para os processos judiciais e administrativos das instituições de educação e de assistência social (ADI nº 4480) e aquelas outras atinentes à área da saúde (ADI nº 4891, relativamente à certificação e à imunidade tributária (tanto sob o viés judicial quanto sob a óptica do política setorial a cargo dos Ministérios).
3. É o breve relato dos fatos. Passa-se a sua análise.

II

Força Executória da decisão proferida na ADI nº 4480

4. Findo o julgamento de mérito da ADI nº 4480, foi elaborado o Parecer nº 00058/2020/SGCT/AGU, aprovado pelo Despacho nº 00740/2020/SGCT/AGU, que analisou a sua força executória nos seguintes termos:

“12. A decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal que julgou parcialmente procedente a ADI no 4480 é de caráter imperativo e possui força executória a partir da publicação da ata de julgamento (03/04/2020), tendo em vista o disposto no art. 28, caput, da Lei nº 9.868, de 1999 (cf. RE nº 216.259-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 9.5.2000; Rcl nº 2.576, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJ 20.08.2004; ADI nº 711-QO, Rel. Min. Néri da Silveira, DJ 11.6.1993).

13. Ademais, como a autoridade requerida já foi devidamente intimada e o respectivo acórdão foi publicado no último dia 15 de abril, não se observa qualquer divergência acerca da exequibilidade imediata do acórdão em questão.

14. Deve-se observar que a oposição de embargos de declaração - os quais, embora contenham pedido de atribuição de efeito suspensivo, ainda se encontram pendentes de apreciação pela Corte Suprema - não suspendeu os efeitos da decisão prolatada, à qual deve ser dado imediato cumprimento, mesmo que em caráter provisório.

15. Materialmente, em virtude do julgamento de mérito da ação direta sob exame, foi declarada a inconstitucionalidade "do art. 13, III, § 1º, I e II, § 3º, § 4º, I e II, e §§ 5º, 6º e 7º; art. 14, §§ 1º e 2º; art. 18, caput; art. 31; e art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009, com a nova redação dada pela Lei 12.868/2013".

16. A tese fixada decorreu do acolhimento parcial da argumentação contida na petição inicial, tendo o Supremo Tribunal Federal estabelecido, na linha dos precedentes firmados nas ADIs no 2028, 2036, 2621 e 2228, bem como no RE-RG 566622, que aspectos meramente procedimentais, referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo, continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é exigível apenas para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo artigo 195, § 7º, da Constituição, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas para obtenção da certificação.

17. Quanto ao alcance subjetivo da decisão do plenário do STF em vértice, esta possui eficácia contra todos e efeito vinculante, na forma do que dispõe o art. 102, § 2º, da Constituição, e o art. 28, parágrafo único da Lei nº 9.868/1999 - apta, portanto, a vincular a atuação dos demais órgãos do Poder Judiciário e da Administração Pública.

18. É de se ressaltar, ademais, o fato de os efeitos da decisão, até o presente momento, não terem sido modulados, com a sua consequente retroação à data de edição do diploma legal (eficácia ex tunc). Os embargos de declaração opostos pelo Advogado-Geral da União, conforme anteriormente ressaltado, veiculam pedido de modulação de efeitos.

III – CONCLUSÃO

19. Ante o exposto, conclui-se que a decisão de mérito proferida na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4480 (DJe 03.04.2020) possui força executória e deve ser imediatamente cumprida, nos termos deste parecer. 20. Ressalte-se, por fim, que, nos termos do 6º, caput, parte final, da Portaria AGU nº 1.547, de 29 de outubro de 2008, compete às Consultorias Jurídicas dos Ministérios a orientação dos "órgãos e autoridades assessorados a respeito do exato cumprimento do decidido". (grifo nosso)

5. Apesar do entendimento da SGCT/AGU no sentido de conferir imediata eficácia ao que restou decidido pelo STF, desde a data da publicação da ata de julgamento da decisão, o Parecer SEI nº 11605/2020/ME adotou a estratégia de não incluir o tema de imediato na lista de dispensa de impugnação judicial, até que os embargos de declaração opostos pela União, visando a postergação prospectiva dos efeitos do precedente, fossem apreciados.

6. Na sessão virtual realizada de 18.12.2020 a 05.02.2021, o Plenário do STF decidiu, por maioria, não acolher o pedido de modulação temporal dos efeitos da decisão de mérito da ADI nº 4480/DF, tendo reafirmado que a declaração de nulidade dos dispositivos retroage à data de edição do diploma legal, no caso, da Lei nº 12.101, de 2009.

7. Instada a analisar a eficácia do indigitado acórdão que encerrou o debate da matéria, a SGCT/AGU, em seu Despacho nº 00429/2021/SGCT/AGU, de 11.3.2021, ratificou a fundamentação do parecer de força executória anteriormente exarado, acrescentando tão-somente uma breve observação em relação ao art. 29, VI, da Lei nº 12.101, de 2009[6], cuja declaração de inconstitucionalidade não havia sido contemplada no dispositivo do acórdão meritório, por força de erro material. Confira-se:

"3. Em 8 de fevereiro de 2021, o Supremo Tribunal Federal concluiu o exame dos embargos que haviam sido apresentados pela União e pela CONFENEN, autora da ADI 4480, tendo concluído apenas pelo acolhimento do recurso desta última entidade, tão somente para retificar erro material na parte dispositiva do acórdão, que havia deixado de fora da proclamação de resultado do artigo 29, inciso VI, da Lei nº 12.101/2009.

4. Após a retificação, o dispositivo ficou assim redigido: "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".

5. Na medida em que a eficácia do acórdão foi mantida em sua plenitude, uma vez que vencidos os pedidos de modulação feitos pela Advocacia-Geral da União, não há necessidade de complementação da fundamentação do parecer de força executória anteriormente emitido, salvo quanto à correção do erro material do dispositivo, que adquiriu a formulação identificada acima".

8. Superado o único óbice apontado no Parecer SEI nº 11605/2020/ME, para a não inserção imediata do tema na lista de dispensa de impugnação judicial, a ME PGFN/CRJ/COJUD n.º 06, de 18.03.2021, autorizou a dispensa de contestar e de recorrer, respaldada no art. 19, V, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, IV, da Portaria PGFN nº 502, nos seguintes termos:

"a) fica autorizada a dispensa de contestar e de recorrer apenas para aqueles dispositivos declarados inconstitucionais pelo STF até posterior tratativa e acerto entre PGFN, AGU, MEC e MS. Com relação a diversos outros dispositivos eventualmente impugnados nas instâncias ordinárias, prevalece provisoriamente a orientação de impugnação feita no Parecer SEI nº 11.605/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN;

b) por conseguinte, para a dispensa de contestar e recorrer não se aplica por ora a extensão da ratio decidendi (art. 19, § 9º, da Lei nº 10.522/02) às contrapartidas que não foram impugnadas na referida ADI nº 4480. Em relação às instituições de ensino, seria o caso daquelas previstas nos arts. 13-A, 13-B e 13-C da Lei nº 12.101/2009, que não foram objeto de exame judicial;

c) especificamente em relação às instituições da área da saúde, a extensão da ratio decidendi para fins de dispensa de contestar e recorrer não se faz possível em relação a quaisquer das exigências contidas na Lei nº 12.101, de 2009".

9. Desse modo, o tema será objeto de análise de dispensa, levando-se em consideração o enfrentamento dos inúmeros desdobramentos que permeiam a matéria, tais como, a possibilidade ou não de estender a *ratio decidendi* a outros temas ainda não avaliados pelo STF, e os esclarecimentos a respeito das dúvidas atinentes à certificação e à imunidade, a fim de alcançarmos uma compreensão mais escorreita sobre o teor da dispensa, com uniformidade de atuação em sede judicial e administrativa.

III

Impossibilidade de estender a *ratio decidendi* da ADI nº 4480/DF a quaisquer dos requisitos exigidos para a certificação das entidades beneficentes da área da saúde

10. A ME PGFN/CRJ/COJUD nº 06, de 18.03.2021 concluiu pela inviabilidade de estender a *ratio decidendi* da ADI nº 4480 às exigências legais setoriais (arts. 4º a 11, da Lei nº 12.101, de 2009) necessárias à obtenção do certificado das entidades beneficentes da área da saúde, aduzindo o seguinte:

"c) especificamente em relação às instituições da área da saúde, a extensão da ratio decidendi para fins de dispensa de contestar e recorrer não se faz possível em relação a quaisquer das exigências contidas na Lei nº 12.101, de 2009. E os motivos para a adoção desta postura institucional são muitos e de alta relevância:

- c.1) a retirada pelo próprio relator de julgamento virtual já em curso à época da ADI nº 4891 (saúde), acolhendo a pedido da AGU e do Ministério de Saúde em decorrência da pandemia;*
- c.2) a rejeição de modulação na ADI nº 4480 (educação e assistência social) por placar apertado, podendo ser acolhida na ADI nº 4891 em decorrência do prolongado estado de emergência em saúde pública;*
- c.3) para além do contrassenso com a posição da AGU e do Ministério da Saúde externada na ADI nº 4891 (saúde), a repercussão social e política da medida em relação a setor que se encontra sob enorme demanda e estresse caso a PGFN seja protagonista de medida, que indubitavelmente contribuirá para a catálise de efeitos deletérios em momento bastante sensível e grave da pandemia (com reflexo no aumento da velocidade de redução do número de leitos, internações e atendimentos ambulatoriais); e*
- c.4) a alteração de pelo menos dois membros na composição do STF quando a ADI nº 4891 for pautada novamente (a propósito, o Ministro Nunes Marques, que não participara do julgamento da ADI nº 4480, foi favorável à modulação por ocasião do julgamento dos Embargos de Declaração opostos)”;*

11. O teor das Informações nº 218/2021/CONJU-MS/CGU/AGU defendendo a validade de todos os requisitos legais - gerais (arts. 1º e 3º) e específicos (arts. 4º a 11) - impostos à certificação das entidades beneficentes atuantes na saúde, mesmo após a resolução da ADI nº 4480, reforça o entendimento apresentado na referida ME.

12. Nesta oportunidade, cumpre, então, ratificar a orientação dada na ME PGFN/CRJ/COJUD nº 06, de 18.03.2021, no sentido de não ser possível, por ora, ampliar os fundamentos determinantes da ADI nº 4480/DF, com fulcro no art. 19, §9º, da Lei nº 12.101, de 2009, a quaisquer dos requisitos relacionados à certificação das entidades beneficentes do setor de saúde, porque o assunto será objeto de análise própria na ADI nº 4891.

13. Não se desconhece que a negativa de certificação, em sede administrativa, fundamentada no descumprimento das exigências legais relativas a tal documento culmina, por via transversa, na impossibilidade de autofruição da imunidade, o que motiva a litigiosidade em torno da matéria.

14. Nesse contexto, os particulares socorrem-se do Poder Judiciário para postular a emissão do certificado (com a declaração de invalidade de alguns requisitos afetos à saúde) e/ou para terem o direito à imunidade ou para a obtenção de ambos.

15. **Nas ações cuja representação judicial esteja a cargo da PGFN[7], recomenda-se, postular, em preliminar, a suspensão do feito, nos termos autorizado pelo art. 313, V, “a”, do CPC[8], diante da pendência de apreciação da ADI nº 4891 pelo STF, por ser a solução mais prudente e compatível com a coerência e estabilidade que se espera de um sistema de precedentes. Para alcançar esse desiderato, também é possível a celebração de um negócio jurídico processual, a teor do art. 313, II, do mesmo diploma[9] c/c Portaria PGFN nº 360, de 13.06.2018, lembrando que, se o objeto do acordo envolver obrigação de outro órgão (por exemplo, certificação ou fiscalização), deve-se obter a prévia anuência do respectivo órgão competente, conforme prescrito no art. 1º, parágrafo único, inciso I, da citada portaria[10].**

16. **Sendo inviável o sobrestamento da marcha processual, orienta-se a manter a defesa de mérito, tal como a Fazenda Nacional sempre defendeu**, o que, no caso, significa insistir na tese de que a entidade, para fazer jus à imunidade, deve estar certificada como beneficente, tal como restou decidido na ADI nº 4480[11], o que se dará com a comprovação do cumprimento de todos os requisitos gerais e setoriais exigidos por lei perante o Ministério da Saúde, além da comprovação de todas as obrigações insertas no art. 14 do CTN c/c art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009[12] (com exceção do VI). Deve-se, também, alegar todas as prejudiciais e preliminares incidentes no caso dos autos.

17. Em síntese, a tese de mérito deve legitimar todas as exigências legalmente disciplinadas para a emissão do certificado, ante a sua presunção de constitucionalidade, por se tratarem de requisito formal antecedente à fruição da imunidade, até que o STF se pronuncie sobre o assunto. Para esse setor, prevalece a regra de obrigatoriedade de certificação sem qualquer temperamento[13].

18. Por conseguinte, não se reputa viável a apresentação de contestação e recursos com o único e exclusivo propósito de requerer a suspensão do processo até que a Corte Suprema delibere sobre o objeto da

ADI nº 4891. Isso porque a não apresentação de defesa no momento processual oportuno acarreta preclusões processuais, o que poderá, no futuro, impedir que se aplique a determinado processo a tese favorável à União, na hipótese de o julgamento vir a ser vitorioso para o ente. Assim, o não oferecimento de defesa de mérito significa aderir de antemão à tese desfavorável, sem a certeza de que ela será, de fato, aplicável à espécie dos autos.

19. Havendo concessão de tutela antecipada em caráter antecedente, na forma dos arts. 303[14] e 304[15] do CPC, tem-se por indispensável a interposição do agravo de instrumento, sob pena de estabilização dos efeitos da decisão concessiva e extinção do processo.

20. Por oportuno, destaca-se a recente diretriz traçada na ME PGFN/CRJ/COJUD nº 11, de 10/05/2021, de que a declaração de invalidade do art. 31 da Lei nº 12.101, de 2009, alcança, inclusive, às entidades beneficentes da área da saúde, senão vejamos:

“Por ocasião da conclusão do julgamento da ADI nº 4480 com rejeição ao pedido de modulação temporal prospectiva formulado nos Embargos de Declaração opostos pela SGCT/AGU, a COJUD/CRJ, por meio da ME nº 06/2021, traçou uma série de orientações acerca do julgado, dentre as quais, destaco as seguintes:

“h) com relação aos efeitos temporais da imunidade para as instituições de ensino e de assistência social, ante a declaração de inconstitucionalidade do art. 31 da Lei nº 12.101/2009, que prescrevia efeitos tributários somente a partir da concessão da certificação, forçoso é concluir que, caso ela seja obtida após o atendimento dos requisitos do art. 14 do CTN e do art. 29 da Lei nº 12.101/2009 (com exceção do inciso VI declarado inconstitucional), haverá efeitos retroativos da imunidade tratando-se de situação de dispensa de contestar e recorrer;

i) com relação aos efeitos temporais da imunidade para instituições de saúde, embora o art. 31 da Lei nº 12.101/2009 declarado inconstitucional seja aplicável às três áreas (saúde, educação e assistência social), até eventual acerto entre PGFN, AGU e o Ministério da Saúde, não se encontra autorizada a dispensa de atuação, podendo as situações excepcionais e inadiáveis ser objeto de dispensa de contestar e recorrer, se necessário, mediante avaliação estratégica com a CRJ/PGFN. Sob análise estritamente jurídica e restrita da ADI nº 4480, seria inquestionável sua aplicação imediata às instituições de saúde; por outro lado, o dispositivo também é objeto de impugnação na ADI nº 4891 (em tese passível de modulação prospectiva), o que demandará que a CRJ/PGFN busque a concordância da SGCT/AGU a quem compete analisar viabilidade judicial mínima desse pleito junto ao STF, ainda que nos pareça remoto. Também será preciso que SGCT/AGU e CRJ/PGFN indaguem ao órgão setorial do Ministério da Saúde se o reconhecimento imediato do referido efeito retroativo da imunidade (a despeito da ADI nº 4891) não poderia gerar algum efeito positivo (não tributário) sob a óptica da política pública de saúde no atual contexto de pandemia e até mesmo pós-pandemia (permanência de certa demanda dos serviços de saúde para tratamento das sequelas deixadas pela enfermidade); e [...]”

No tocante à orientação contida no item i acima, considerando-se a avaliação feita pela SGCT/AGU acerca da inviabilidade de eventual pleito de modulação prospectiva do art. 31 da Lei nº 12.101/2009 na ADI nº 4891, não subsistem motivos para que se continue a impugnar decisões que deixem de aplicar o referido art. 31 às instituições de saúde, havendo dispensa de contestar e recorrer também em relação a elas. Em outras palavras, não mais devem ser observadas as diretrizes constantes da alínea i da ME nº 06/2021”.

21. Desse modo, **as decisões judiciais que afastam a incidência do art. 31, da Lei nº 12.101, de 2009, para o setor de saúde, não devem mais ser impugnadas nesse ponto**, considerando a autorização de dispensa de contestar e de recorrer apresentada na ME PGFN/CRJ/COJUD nº 11, de 10.05.2021, com amparo no artigo 2º, inciso IV, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

22. **Por outro lado, apesar de não haver dispensa de impugnação judicial em relação aos requisitos afetos à certificação das entidades beneficentes de saúde, o recurso não se torna obrigatório em toda e qualquer hipótese, mas, apenas, afasta o fundamento do IV do artigo 2º da Portaria PGFN nº 502, de 2016[16].** Em outras palavras, apesar de não haver dispensa de impugnação judicial deste tema em razão da pendência de julgamento da ADI nº 4891, é possível que o Procurador da Fazenda Nacional, analisando o caso concreto, vislumbre a existência de outro fundamento de dispensa de recursos previsto na mencionada portaria. **Enquadrando-se a decisão em qualquer das hipóteses de dispensa previstas na**

Portaria PGFN nº 502, de 2016, à exceção daquela do artigo 2º, inciso IV, basta a apresentação de justificativa, legitimando-se a não atuação.

23. Por fim, as dúvidas remanescentes relacionadas à certificação e à imunidade serão tratadas em tópico específico.

IV

Possibilidade de estender a *ratio decidendi* da ADI nº 4480/DF às demais contrapartidas das instituições de educação requeridas para a certificação que não foram avaliadas na aludida decisão

24. Neste tópico, somente serão mencionados os preceitos da Lei nº 12.101, de 2009, que disciplinam os requisitos para a certificação das entidades beneficentes atuantes na área educacional, avaliados ou não no julgamento da ADI nº 4480.

25. Com esse enfoque, a decisão proferida na ADI nº 4480, em pleno alinhamento à posição[17] que a Corte vinha adotando quanto ao tema, assentou que o art. 195, §7º, da CF constitui o fundamento de validade para que a certificação seja instituída em lei ordinária e, portanto, possa ser exigida dos sujeitos destinatários da benesse tributária contemplada no mesmo dispositivo.

26. Isso porque tal documento é voltado a identificar quem são os beneficiários da imunidade, conferindo, assim, máxima eficácia ao preceito constitucional, pois verifica se as finalidades constitucionais da regra de imunidade estão sendo atendidas, interditando, assim, a atuação de empresas de fachada. A certificação é o instrumento que permite, ao fim e ao cabo, a fiscalização e o controle administrativo sobre tais entidades.

27. Sendo assim, à luz do acórdão-paradigma, a certificação constitui-se em um requisito procedimental consistente em um dever formal, a ser cumprido pelas entidades beneficentes de educação durante a sua constituição e o seu funcionamento, que merece ser observado como condição prévia (formal) à fruição da imunidade.

28. Invocando essa fundamentação, os arts. 1º e 13, I e II, da Lei nº 12.101, de 2009, foram declarados constitucionais. Nas palavras do Ministro Relator:

"Partindo da premissa do que fora decidido nas ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228 e RE-RG 566.622, não vislumbro inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei 12.101/2009, o qual apenas dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes, conforme se verifica abaixo:

"Art. 1º. A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta Lei"

Do mesmo modo, não verifico inconstitucionalidade formal no caput do art. 13 da Lei 12.101/2009, quanto à previsão de condições para concessão ou renovação da certificação, bem como seus incisos I e II, in verbis:

"Art. 13. Para fins de concessão ou renovação da certificação, a entidade de educação que atua nas diferentes etapas e modalidades da educação básica, regular e presencial, deverá: (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013) I - demonstrar sua adequação às diretrizes e metas estabelecidas no Plano Nacional de Educação (PNE), na forma do art. 214 da Constituição Federal; (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013) II - atender a padrões mínimos de qualidade, aferidos pelos processos de avaliação conduzidos pelo Ministério da Educação;"

Entendo que tais dispositivos não extrapolam nem o texto constitucional, nem os termos do art. 14 do CTN, que assim dispõem, respectivamente:"

29. Diferentemente, a Corte Suprema reiterou, no mesmo precedente, a sua jurisprudência contrária à previsão de contrapartidas e/ou à definição do modo beneficente, em lei ordinária, como requisitos à obtenção do certificado, na medida em que esses assuntos versam sobre os limites materiais da imunidade a atrair a regência em lei complementar *ex vi* do art. 146, II, da CF.

30. À vista disso, os arts. 13, III, § 1º, I e II, § 3º, § 4º, I e II, e §§ 5º, a 7º e o art. 14, §§ 1º e 2º, todos da Lei nº 12.101, de 2009, que tratam, respectivamente, da obrigação de conceder bolsas de estudo e

da forma de distribuição dessas bolsas, com a delimitação do percentual a ser ofertado, foram reconhecidos nulos. A título ilustrativo, cita-se trecho do voto-vencedor:

“Entretanto, no tocante ao inciso III e parágrafos seguintes (§1º, I e II; § 3º; § 4º, I e II; § 5º; 6º e 7º) desse mesmo art. 13, com exceção do § 2º, entendo conter previsões de competência da lei complementar. Eis o teor dos citados dispositivos: (...)

Isso porque as exigências estabelecidas nesses dispositivos não tratam de aspectos procedimentais, mas, sim, de condições para obtenção da certificação. Afinal, determinam a necessidade de concessão de bolsa de estudos e a forma como deverão proceder quanto à distribuição de bolsas de estudos, delimitando, inclusive, o percentual a ser ofertado. Com relação ao § 2º, constato perda de objeto, tendo em vista sua alteração pela Lei 13.043/2014, a qual não foi impugnada por esta ação nem na inicial (eDOC 0), nem do seu aditamento (eDOC 15). Ademais, compreendo que o art. 14, caput, e seus §§ 1º e 2º, ao definirem critérios de renda familiar para distribuição de bolsa de estudo como condição para fins de certificação, estão também eivados de inconstitucionalidade, na medida que cuidam de requisito material, questão a ser tratada por lei complementar. Veja o teor desses dispositivos: (...)”

Desse modo, por configurarem contrapartidas regidas em lei ordinária, essas obrigações são formalmente inválidas e não podem mais serem exigidas pelo Ministério da Educação, no procedimento de certificação”.

31. Como a Corte não esgotou a análise de todas as regras que tratam da certificação das entidades educacionais, esta CRJ, por intermédio da Nota SEI nº 16/2021/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, indagou ao Ministério da Educação se os requisitos constantes nos arts. 13-A, §§1º ao 4º, 13-B, II, §1º, I e II, §§2º ao 6º e 13-C, *caput* e §§1º e 2º, da Lei nº 12.101, de 2009, que não integravam o objeto da ADI nº 4480, continuavam a ser exigidos durante o aludido certame, mesmo detendo a mesma natureza jurídica da contrapartida declarada inconstitucional no referido julgamento – concessão de bolsas de estudo.

32. Na Informação Nº 33/2021/ESAJ/CGCEBAS/DPR/SERES/SERES-MEC, a área técnica responsável pela certificação das entidades educacionais esclareceu que tais contrapartidas permaneciam sendo demandadas como condicionantes à expedição do ato, por força do Parecer nº 00643/2020/CONJURMEC/CGU/AGU, que assim se pronunciou sobre a questão:

“28. A segunda pergunta se deu nos seguintes termos: [...] A decisão do Supremo Tribunal Federal proferida nos autos da ADI nº 4.480 prejudica os arts. 13A, 13-B e 13-C da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, ou as contrapartidas podem continuar sendo cobradas e fiscalizadas pelo Ministério da Educação no que tange à Educação Superior? Se positiva a resposta, o Termo de Ajuste de Gratuidade referente às instituições de ensino superior deve continuar sendo fiscalizado pelo Ministério da Educação? [...]

29. Considerando o que foi dito acima, a mesma lógica deve ser aplicada. Não houve pronunciamento expresso acerca da inconstitucionalidade dos arts. 13-A, 13-B e 13-C da Lei nº 12.101/2009, razão pela qual não há que se falar em efeito vinculante do referido decisum”.

33. Decerto, a manutenção de tais exigências para fins de certificação, perpetua a litigiosidade em torno da matéria, sobretudo porque interdita a autofruição da imunidade. Por conta disso, cumpre-nos verificar a viabilidade de estender a *ratio decidendi* da ADI nº 4480 às demais exigências positivadas nos arts. 13-A, §§1º ao 4º, 13-B, II, §1º, I e II, §§2º ao 6º e 13-C, *caput* e §§1º e 2º, da Lei nº 12.101, de 2009, para as ações que sejam de atribuição da PGFN.

34. Da leitura de tais dispositivos fica evidente a obrigatoriedade de as entidades educacionais cumprirem tanto os requisitos formais validados pelo STF (art. 13, I e II, da lei em questão) quanto os materiais para fins de certificação, sendo esses últimos consistentes na obrigação de ofertar bolsas de estudo nas proporções neles enunciados.

35. Ora, tendo em vista que preveem exatamente as mesmas espécies de contrapartidas reputadas inconstitucionais no julgamento em questão, é de se concluir pela viabilidade de estender a *ratio decidendi* da ADI nº 4480 a essas obrigações, a fim de considerá-las inválidas, também, segundo autorizado no art. 19, §9º, da Lei nº 10.522, de 2002[18].

36. Por conta disso, nas ações de atribuição da PGFN que envolvam uma entidade educacional desprovida de certificado, deve-se perquirir o motivo invocado administrativamente para negar-lhe a

expedição do ato, porque, a depender da fundamentação empregada, poderá ou não haver óbice ao desfruto da salvaguarda tributária. Explica-se.

37. **A premissa que embasa este parecer, com base na *ratio decidendi* da ADI nº 4480, é a de que somente entidades certificadas podem ser imunes, desde que atendam o disposto no art. 14 do CTN c/c art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009 (exceto inciso VI)[19]. Ou seja, via de regra, o certificado é indispensável ao gozo do benefício, por ser um documento formal exigido pelo STF para o legítimo uso da salvaguarda, a qual se perfectibilizará com o cumprimento de seus respectivos requisitos.**

38. **Excepcionalmente, nas situações em que o indeferimento do certificado das entidades beneficentes educacionais seja motivado tão-somente no descumprimento das contrapartidas - concessão de bolsas de estudo na proporção referida na lei - declaradas inconstitucionais no julgamento da ADI nº 4480 ou neste parecer, por força da extensão das razões determinantes, deve-se adotar a tese de que a ausência do documento, por si só, não configura impedimento à autofruição da benesse tributária, desde que a entidade comprove integralmente o teor do art. 14 do CTN c/c art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009 (exceto inciso VI).**

39. Por conseguinte, dispensa-se a impugnação judicial contra os pedidos e/ou contra as decisões que postulem/defiram o gozo da imunidade às entidades destituídas de certificado que se encontrem enquadradas precisamente no cenário acima, com fulcro no art. 19, V e §9º, da Lei nº 10.522, de 2002. Consequentemente, configurada essa mesma situação durante o procedimento de fiscalização, recomenda-se à RFB não lavrar o auto de infração, se a entidade comprovar as obrigações do art. 14 do CTN c/c art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009 (exceto inciso VI), estando sua atuação respaldada nos arts. 19, V e §9º c/c 19-A, §1º, da Lei nº 10.522, de 2002.

40. Lado outro, se a ausência de certificação for fundada no descumprimento dos requisitos formais validados pelo STF (arts. 1º, 13, I e II, da Lei nº 12.101, de 2009), tem-se um óbice intransponível à fruição da imunidade, devendo-se atuar contra os pronunciamentos judiciais que acolham o pedido do particular, mediante apresentação de defesa, no mérito, em favor do preenchimento dos requisitos formais para fins de certificação, como antecedente necessário ao usufruto do beneplácito constitucional, tal como fora decidido pelo STF na ADI nº 4480. Em tal situação, a RFB terá respaldo legal para lavrar o auto de infração, ainda que a falta de certificação seja o único impedimento à imunidade.

41. Por derradeiro, as entidades que sequer postularam a certificação administrativamente encontram-se interditadas, por completo, de desfrutarem do benefício fiscal e, acaso judicializem a questão, orienta-se a atuar em juízo, em prol da certificação, com fundamento na incidência direta das razões determinantes extraídas da ADI nº 4480[20]. Acaso seja identificada essa mesma hipótese pelo órgão fiscalizatório, recomenda-se à RFB lavrar o auto de infração, ainda que a certificação represente o único empecilho à salvaguarda tributária.

42. As dúvidas remanescentes relacionadas à certificação e à imunidade serão tratadas em tópico específico.

V.1

Certificação

Requisito formal válido e antecedente à autofruição da imunidade

43. Após a resolução da ADI nº 4480, muitos questionamentos surgiram em torno da certificação e da imunidade, de modo que, ao longo dos próximos tópicos, tentar-se-á enfrentar todos os que foram endereçados a esta CRJ na Nota Cosit/Sutri/RFN nº 206, de 3.5.2021, e nas consultas formuladas pelas unidades descentralizadas da PGFN, a fim de uniformizar as teses a serem empregadas pela União, em sede judicial e administrativa.

44. A declaração de constitucionalidade dos arts. 1º c/c 29, *caput*, da Lei nº 12.101, de 2009, na ADI nº 4480, reforça a firme jurisprudência do STF[21] no sentido de ser válida a instituição, em lei ordinária, de certificação das entidades ao qual o benefício versado no art. 195, §7º, da CF, se destina. Isso porque a certificação, bem como a sua renovação, servem para identificar o destinatário do aludido benefício tributário, por intermédio de normas procedimentais que disciplinam a forma de constituição e de

funcionamento desses sujeitos, permitindo, ao fim e ao cabo, a fiscalização e o controle administrativo sobre eles.

45. Como consequência da inteligência acima, a positivação de requisitos formais em lei ordinária para a emissão do certificado também foi validada à luz do mesmo dispositivo constitucional, tendo sido legitimadas com essa natureza as seguintes regras: arts. 13, I e II e 18, §§ 1º e 2º, incisos I, II e III, bem como o seu § 3º, todos da Lei nº 12.101, de 2009. Transcreve-se, abaixo, a fundamentação apresentada no voto do Ministro Relator acerca da matéria:

“Partindo da premissa do que fora decidido nas ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228 e RE-RG 566.622, não vislumbro inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei 12.101/2009, o qual apenas dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes, conforme se verifica abaixo:

(...)

Do mesmo modo, não verifico inconstitucionalidade formal no caput do art. 13 da Lei 12.101/2009, quanto à previsão de condições para concessão ou renovação da certificação, bem como seus incisos I e II, in verbis:

(...)

Entendo que tais dispositivos não extrapolam nem o texto constitucional, nem os termos do art. 14 do CTN, que assim dispõem, respectivamente:

(...)

No que se refere aos §§ 1º e 2º, incisos I, II e III, do mesmo art. 18; bem como o seu § 3º, não vislumbro a referida inconstitucionalidade, uma vez que se limitam a ampliar a abrangência de entidades objeto da lei, não tratando de requisitos a serem observados para garantir a finalidade beneficente dos serviços por elas prestados. Eis o teor dos dispositivos:

(...)”.

46. Ao maximizar a eficácia da mensagem normativa de que trata o art. 195, §7º, da CF, a certificação configura, à luz da *ratio decidendi* do julgado, um (pré)requisito de caráter procedimental necessário e antecedente ao gozo da imunidade.

47. A título de esclarecimento, incluem-se, também, no rol de regras meramente procedimentais e, portanto, passíveis de serem remetidas à disciplina da lei ordinária a teor do art. 195, §7º, da CF, as normas referentes à fiscalização (art. 32, *caput*, da Lei nº 12.101, de 2009), ao controle administrativo, assim como às relativas à comprovação do cumprimento dos requisitos dispostos em lei complementar[22] (art. 29, *caput* e incisos com exceção do VI, e art. 30, ambos da Lei nº 12.101, de 2009).

48. Nessa toada, a premissa extraída do acórdão-paradigma e que, portanto, norteia toda esta manifestação é a de que, via de regra[23], a certificação consiste em um requisito formal válido e exigível das entidades discriminadas no art. 195, §7º, da CF, que possibilitará a legítima fruição da imunidade, caso sejam cumpridos os respectivos requisitos da salvaguarda. Em outras palavras, o fato de a entidade estar devidamente certificada (antecedente) não lhe confere efeito tributário automático à benesse tributária (consequente), na medida em que, para o válido usufruto do benefício, outras exigências distintas da certificação (requisitos materiais) deverão ser preenchidas.

49. Partindo-se da premissa acima, **as entidades desprovidas de certificação, que ingressam em juízo afirmando fazerem jus à imunidade sem sequer terem postulado-a administrativamente, encontram-se vedadas de gozarem do benefício.** Nessa situação, recomenda-se que a Fazenda Nacional postule, preliminarmente, a falta de interesse de agir, por inexistir pretensão resistida dos ministérios certificantes, e defenda, no mérito, a obrigação de tais entidades possuírem o certificado, por se tratar de um ato formal antecedente e necessário ao exercício da salvaguarda tributária, configurando a sua ausência impedimento absoluto ao desfrute da benesse, por força da aplicação imediata das razões determinantes inferidas da ADI nº 4480. Acaso seja identificada essa situação durante a fiscalização, propõe-se à RFB lavrar o auto de infração, ainda que a falta de certificação seja o único óbice à salvaguarda, ou seja, ainda que a entidade observe o art. 14 do CTN c/c art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009 (salvo o VI).

50. De outra banda, compreendeu a Corte Suprema que o conteúdo do art. 146, II, da CF, obsta o diploma ordinário de estabelecer as contrapartidas e/ou definir o modo beneficente de atuação das entidades como formalidades à certificação.

51. Isso porque tais obrigações traduzem-se, em verdade, em serviços ou prestações materiais propriamente ditos a serem prestados ao público em compensação à concessão de imunidade pelo Poder

Público. *In casu*, a imunidade busca incentivar a complementariedade desses serviços, que compõem o núcleo essencial do benefício fiscal, em relação às ações do Estado, e, por esse motivo, atraem regulação em lei qualificada *ex vi* do art. 146, II, da CF.

52. Perfilhando essa argumentação, o STF invalidou os deveres impostos à certificação das entidades beneficentes educacionais e de assistência social consistentes em (i) conceder bolsas de estudo e a respectiva forma de sua distribuição (arts. 13, III, § 1º, I e II, §§ 3º e § 4º, I e II, e §§ 5º, 6º e 7º, 14, §§ 1º e 2º, da Lei nº 12.101, de 2009), e (ii) prestar gratuitamente os serviços socioassistenciais (art. 18, *caput*, da Lei nº 12.101, de 2009), compreendendo que se traduzem em contrapartidas que merecem estar normatizadas em lei complementar, tal como exige o art. 146, II, da CF. Ilustra a assertiva a análise que o Ministro Relator faz de tais preceitos:

“Entretanto, no tocante ao inciso III e parágrafos seguintes (§1º, I e II; § 3º; § 4º, I e II; § 5º; 6º e 7º) desse mesmo art. 13, com exceção do § 2º, entendo conter previsões de competência da lei complementar. Eis o teor dos citados dispositivos:

(...)

Isso porque as exigências estabelecidas nesses dispositivos não tratam de aspectos procedimentais, mas, sim, de condições para obtenção da certificação. Afinal, determinam a necessidade de concessão de bolsa de estudos e a forma como deverão proceder quanto à distribuição de bolsas de estudos, delimitando, inclusive, o percentual a ser ofertado.

(...)

Ademais, compreendo que o art. 14, caput, e seus §§ 1º e 2º, ao definirem critérios de renda familiar para distribuição de bolsa de estudo como condição para fins de certificação, estão também eivados de inconstitucionalidade, na medida que cuidam de requisito material, questão a ser tratada por lei complementar. Veja o teor desses dispositivos:

(...)

Igualmente, entendo que o caput do art. 18, que condiciona a certificação à entidade de assistência social que presta serviços ou realiza ações socioassistenciais de forma gratuita, também adentra seara pertencente à lei complementar, estando, portanto, eivado de inconstitucionalidade. Confira-se a redação do caput do citado artigo:

(...)”.

53. Vale notar que a ADI nº 4480 não esgotou o exame dos dispositivos referentes à certificação das entidades beneficentes educacionais, de modo que, tal como explicado no item IV acima, torna-se cabível a extensão automática dos seus fundamentos determinantes aos deveres materiais previstos nos arts. 13-A, §§1º ao 4º, 13-B, II, §1º, I e II, §§2º ao 6º e 13-C, *caput* e §§1º e 2º, da Lei nº 12.101, de 2009, para considerá-los nulos, diante da autorização conferido pelo art. 19, §9º, da Lei 10.522, de 2002.

54. No tocante às entidades beneficentes de assistência social, o STF promoveu análise exauriente dos requisitos indispensáveis à certificação, tendo reconhecida como formalmente inválida a obrigação de prestar ações socioassistenciais gratuitamente, enunciada no art. 18, *caput*, da Lei nº 12.101, de 2009, por se caracterizar em contrapartida. Remanescem, portanto, exigíveis as demais exigências setoriais de cunho procedimental requeridas para a certificação de tais entidades, a saber: arts. 18, §§ 1º e 2º, incisos I, II e III, e § 3º, 19 e 20, da mesma lei.

55. Destarte, excepcionalmente, nas ações judiciais em que as entidades beneficentes educacionais e de assistência social desprovidas de certificado postulem em juízo o direito à imunidade, deve-se ter cautela e perquirir previamente (i) se o pedido de certificação fora negado administrativamente em decorrência do descumprimento puro e simples de contrapartidas declaradas nulas na ADI nº 4480[24] ou neste parecer[25], por força da extensão da *ratio decidendi*, e (ii) se a entidade atende ao comando do art. 14 do CTN c/c art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009 (exceto VI).

56. Sendo ambas as respostas positivas, parece forçoso avançar no entendimento e adotar a tese de que a falta de certificação na espécie, por si só, não poderá constituir óbice à fruição da imunidade, se a entidade comprovar, de fato, o art. 14 do CTN c/c art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009 (exceto VI). Isso porque a atuação do Poder Público de negar-lhe o certificado em tal hipótese é ilegítima, estando em evidente contrariedade ao que restou decidido expressamente na decisão de mérito da ADI nº 4480 e/ou na ampliação de seus fundamentos determinantes. Em verdade, se o pleito de certificação fosse apreciado em atenção à decisão de caráter vinculante proferida em controle concentrado e/ou à extensão da *ratio decidendi*, tais

requisitos materiais deveriam ser desconsiderados na análise administrativa e a entidade obteria o certificado e conseqüentemente poderia validamente fruir a imunidade.

57. Por conta disso, caracterizada essa situação em juízo, exsurge, quanto ao pedido de direito à imunidade para essas entidades, hipótese de dispensa de impugnação judicial, nos termos autorizado pelo art. 19, V ou §9º, ambos da Lei nº 10.522, de 2002. Conseqüentemente, verificada essa mesma situação durante o procedimento de fiscalização, recomenda-se à RFB não lavrar o auto de infração, se a entidade comprovar as obrigações do art. 14 do CTN c/c art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009 (exceto inciso VI), estando sua atuação fundamentada nos arts. 19, V e §9º c/c 19-A, §1º, da Lei nº 10.522, de 2002.

58. Diferentemente, resta interditado o usufruto do benefício por entidades educacionais e de assistência social que, apesar de terem pleiteado a certificação perante o ministério competente, tiveram a expedição do ato negada com fundamento no descumprimento dos requisitos formais considerados hígidos após o julgamento - arts. 1º, 3º, 13, I e II, 18, §§ 1º e 2º, incisos I, II e III, e § 3º, arts. 19 e 20, todos da Lei nº 12.101, de 2009. Em tais circunstâncias, orienta-se a manter a impugnação judicial em prol da validade de tais requisitos, com fundamento na eficácia vinculante e *erga omnes* do acórdão-paradigma. Constatada essa mesma conjuntura durante a fiscalização, recomenda-se à RFB proceder a lavratura do auto de infração, com respaldo no mesmo fundamento, ainda que a falta de certificação seja o único óbice à salvaguarda, ou seja, ainda que a entidade observe o art. 14 do CTN c/c art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009 (salvo o VI).

59. Considerando a pendência de julgamento da ADI nº 4891 bem como todo os demais motivos elencados no item III, todas as exigências relacionadas à certificação das entidades beneficentes da área da saúde presumem-se constitucionais e, portanto, exigíveis pelo Ministério da Saúde. Logo, para o setor de saúde, não é admissível o usufruto da imunidade por sujeitos desprovidos de certificado, sendo crucial apresentar defesa de mérito endossando a sua exigência por intermédio do preenchimento de todos os requisitos setoriais (arts. 1º e 3º, 4º a 11, da lei em questão).

V.2

Certificação

Requisitos gerais e específicos

Decisões judiciais determinando o cumprimento do art. 14 do CTN para a obtenção do certificado

60. Relativamente aos requisitos formais e gerais vindicados à certificação, cumpre citar os arts 1º e 3º da Lei nº 12.101, de 2009, que determinam, claramente, a necessidade de a entidade preenchê-los e, conforme o caso, os requisitos específicos, para a obtenção/renovação do certificado, excetuando-se as contrapartidas reputadas inválidas no julgamento ou neste parecer. Vejamos o teor dos referidos preceitos:

“Art. 1º A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta Lei.

(...)

Art. 3º A certificação ou sua renovação será concedida à entidade beneficente que demonstre, no exercício fiscal anterior ao do requerimento, observado o período mínimo de 12 (doze) meses de constituição da entidade, o cumprimento do disposto nas Seções I, II, III e IV deste Capítulo, de acordo com as respectivas áreas de atuação, e cumpra, cumulativamente, os seguintes requisitos:

I - seja constituída como pessoa jurídica nos termos do caput do art. 1º; e

II - preveja, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidade sem fins lucrativos congêneres ou a entidades públicas.

Parágrafo único. O período mínimo de cumprimento dos requisitos de que trata este artigo poderá ser reduzido se a entidade for prestadora de serviços por meio de contrato, convênio ou instrumento congênere com o Sistema Único de Saúde (SUS) ou com o Sistema Único de Assistência Social (Suas), em caso de necessidade local atestada pelo gestor do respectivo sistema”. [\(Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013\).](#)

61. Segundo o Parecer nº 98/2018/DECOR/CGU/AGU, com aprova do Advogado-Geral da União em 24 de janeiro de 2019, e em relação ao qual a SGCT/AGU recentemente se manifestou no sentido de não ter havido qualquer modificação da inteligência nele firmada, para além dos dispositivos declarados inconstitucionais na ADI nº 4480, tem-se as seguintes diretrizes em relação aos requisitos da certificação:

“d.1) devem ser exigidos “tanto requisitos gerais (artigo 3º cumulado com artigo 1º) quanto requisitos específicos relativos à respectiva área de atuação da entidade, podendo ser na ‘saúde’ (artigos 4º a 11), na ‘educação’ (artigos 12 a 17) e/ou na ‘assistência social’ (artigos 18 a 20)” (Parecer nº 98/2018/DECOR/CGU/AGU);

d.2) “atendidos tais requisitos (“gerais” e “específicos”), a entidade, devidamente certificada, poderá obter benefícios não tributários, como por exemplo a participação em fóruns ou conselhos de órgãos públicos a captação de recursos e obtenção de financiamentos, bem como a obtenção de incentivos públicos de natureza diversa, bem como, em respeito ao § 7º do artigo 195 da Constituição Federal, poderá adquirir benefícios tributários, relativos à “isenção” (imunidade) de contribuições sociais destinadas à Seguridade Social” (Parecer nº 98/2018/DECOR/CGU/AGU);”

62. Apesar da clareza administrativa quanto às formalidades a serem observadas para fins de certificação, as unidades descentralizadas da PGFN noticiaram a existência de muitas decisões judiciais (i) determinando apenas o cumprimento do art. 14 do CTN c/c art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, (exceto o inciso VI) para a emissão do certificado, (ii) determinando o cumprimento dos requisitos setoriais bem como do art. 14 do CTN c/c art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, (exceto o inciso VI) para a obtenção do certificado e (iii) concedendo o direito à imunidade fundado na presunção de que os seus requisitos foram comprovados durante a análise do pedido de certificação, postulado perante o ministério certificador, à luz do disposto no art. 21, §1º, da Lei nº 12.101, de 2009, imputando, conseqüentemente, à União o ônus de contraprova em relação ao descumprimento das exigências da salvaguarda. Paira, portanto, em sede judicial grande confusão em torno dos dois institutos.

63. Tendo em vista que a emissão do certificado envolve um procedimento administrativo cujo tramite se dá exclusivamente nos ministérios setoriais[1], nada mais natural do que instá-los a respeito da exegese administrativa conferida ao art. 21, §1º, da Lei nº 12.101, de 2009, a fim de saber se a apreciação da ADI nº 4480 provocou algum impacto em relação à documentação exigida para comprovar os requisitos de certificação, notadamente se há orientação para avaliar as exigências da imunidade durante o certame.

64. Em resposta, foram enviadas as seguintes manifestações, que seguem anexas ao expediente:

Ministério da Educação

INFORMAÇÃO Nº 33/2021/ESAJ/CGCEBAS/DPR/SERES/SERES-MEC

2.4. No que diz respeito ao item "a" das indagações feitas pelo PGFN, a saber, **quais documentos o Ministério da Educação está exigindo para a certificação das entidades beneficentes educacionais, à luz do que prevê o art. 21, §1º, da Lei nº 12.101, de 2009, elucida-se que está Pasta Ministerial apura as seguintes documentações previstas nas legislações aplicada a matéria:** a) Cadastro Completo da entidade no SISCEBAS (artigo 2º da Portaria do Gabinete do Ministro da Educação nº 920 de 20 de julho de 2010, publicada no DOU de 21 de julho de 2010) - este requisito vem sendo dispensado temporariamente, em virtude do Despacho nº 10, de 26 de fevereiro de 2019, publicado no DOU de 27 de fevereiro de 2019, Seção 1, pág. 27. b) Comprovante de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ, com indicação de entidade constituída como pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos (artigo 1º e artigo 3º, inciso I, da Lei nº 12.101, de 2009; artigo 3º, inciso I do Decreto nº 8.242/2014); c) Cópia da ata de eleição dos dirigentes e do instrumento comprobatório de representação legal, quando for o caso (artigo 3º, inciso II, do Decreto nº 8.242, de 2014); d) Cópia autenticada do ato constitutivo registrado no Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas, na forma da lei, com identificação do Cartório em todas as folhas e transcrição dos dados de registro no próprio documento ou em certidão (Estatuto - artigo 3º, inciso III, do Decreto nº 8.242, de 2014); (em se tratando de fundações, deverá ser atendido o art. 62 do Código Civil Brasileiro – escritura pública do ato constitutivo); e) Comprovação de que a entidade está constituída como pessoa jurídica há pelo menos 12 (doze) meses anteriores à apresentação do requerimento. (art. 3º, caput, da Lei nº 12.101, de 2009); f) Estatuto dispoendo que em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidade sem fins lucrativos congênere ou a entidades públicas (art. 3º, inciso II, da Lei nº 12.101, de 2009); g) Ato de credenciamento

da instituição de educação expedido pelo órgão normativo do sistema de ensino (art. 35, inciso II, alínea “a”, do Decreto nº 8.242, de 2014); h) Regimento ou estatuto da instituição de Educação (art. 35, inciso II, alínea “d”, do Decreto nº 8.242, de 2014); i) Identificação dos integrantes do corpo dirigente, de cada instituição de ensino, destacando a experiência acadêmica e administrativa de cada um (art. 35, inciso II, alínea “e”, do Decreto nº 8.242, de 2014). j) Relatório de atividades desempenhadas no exercício fiscal anterior ao requerimento, destacando informações sobre o público atendido e os recursos envolvidos (art. 3º, inciso IV, do Decreto nº 8.242 de 2014); k) Balanço Patrimonial do exercício anterior ao requerimento, com assinaturas do representante legal e Contador inscrito no CRC (art. 3º, inciso V, do Decreto nº 8.242 de 2014 c/c NBC TG 26/ITG 2002); l) Demonstração do Resultado do Exercício do exercício anterior ao requerimento, com assinaturas do representante legal e Contador inscrito no CRC (art. 3º, inciso VIII, do Decreto nº 8.242 de 2014 c/c NBC TG 26/ITG 2002); m) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido do exercício anterior ao requerimento, com assinaturas do representante legal e contador inscrito no CRC (art. 3º, inciso VI, do Decreto nº 8.242 de 2014 c/c NBC TG 26/ITG 2002); n) Demonstração dos Fluxos de Caixa do exercício anterior ao requerimento, com assinaturas do representante legal e Contador inscrito no CRC (art. 3º, inciso VII, do Decreto nº 8.242 de 2014 c/c NBC TG 26/ITG 2002); o) Notas Explicativas do exercício anterior ao requerimento, com assinaturas do representante legal e Contador inscrito no CRC (art. 3º, inciso VIII, do Decreto nº 8.242 de 2014 c/c NBC TG 26/ITG 2002); 2.5. No que tange o item “b”, a saber, há alguma orientação interna, após o julgamento da ADI nº 4480/DF, no sentido de exigir, também, o cumprimento do art. 14 do CTN c/c art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009 (exceto o inciso VI), para a obtenção do certificado, com amparo no art. 21, §1º, da Lei nº 12.101, de 2009? Ainda que não haja orientação interna nesse sentido, é possível afirmar que o pedido de certificação realizado pela entidade requerente é acompanhado de todos os documentos necessários à comprovação dos requisitos da imunidade, na forma do art. 21, §1º, da Lei 12.101, de 2009, como concluem algumas decisões judiciais?

2.6. Pois bem, após o julgamento da ADI nº 4480/DF não houve pronunciamento da d. Consultoria Jurídica junto ao Ministério da Educação acerca de exigir o cumprimento do artigo 14 do CTN c/c com artigo 29 da Lei nº 12.101/2009 para fins certificação.

2.7. A área técnica deste Ministério da Educação, quando do exame do cumprimento dos requisitos da certificação das entidades beneficentes de assistência social na área educacional, observa alguns requisitos que coincidem com os requisitos da isenção/imunidade. Entretanto, afirmar que o Pedido de Certificação acompanha todos os documentos necessários à comprovação dos requisitos da imunidade ultrapassa a o condão técnico da CGCEBAS para convalidar tal assertiva. 2.8. Isso porque, a CGCEBAS não possui todos os sistemas e bases de dados que permitam a análise de certos requisitos, imbuídos a Secretaria da Receita Federal do Brasil, que possuem poderes mais largos para atingir o interesse público fiscal primário do Estado, como estatuído no art. 6º da Lei Complementar n. 105/2001, norma legal complementar editada a partir do mandamento constitucional do §1º do artigo 145 da Carta Magna e já julgada constitucional pelo STF (RE 601.314/SP, Tema 225).

(...)

2.10. No que se refere o item “c”, a saber, remanesce o interesse administrativo na continuidade de emissão dos certificados à luz dos requisitos formais genéricos e específicos considerados válidos pelo STF (arts. 1º e 3º e art. 13, I e II)? Esses requisitos formais são importantes para a política pública educacional? 2.11. A resposta para ambas as indagações é sim. Por intermédio desses requisitos remanescentes, é possível apurar se a instituição que presta atividades educacionais encontra-se adequada às diretrizes e metas estabelecidas no Plano Nacional de Educação, se atendem os padrões mínimos de qualidade, se está devidamente credenciada, habilitada a prestar as atividades de ensino, o público atendido, recursos envolvidos, além da documentação contábil, que possibilita, por exemplo, verificar se há possíveis desvios das finalidades institucionais. 2.12. Deste modo, esses requisitos formais são de suma importância, ainda, para a política pública educacional”.

Ministério da Cidadania

NOTA nº 00237/2021/CONJUR-MC/CGU/AGU

“12. A partir dos entendimentos jurídicos acima expostos, o DRSP continua exigindo, para fins de certificação de entidade beneficente de assistência social, os mesmos documentos

que exigia antes do julgamento da ADI 4480, com o cuidado de não mais exigir a gratuidade total dos serviços prestados, prevista no caput do 18 da Lei nº 12.101, de 2009, que foi declarado inconstitucional.

13. Para ser considerada entidade beneficente de assistência social, na área da Assistência Social, a requerente tem que comprovar o cumprimento do art. 19 e de todos os parágrafos do art. 18 da Lei nº 12.101, de 2020. Nesse sentido, exige-se que a entidade apresente, entre outros documentos, comprovante de inscrição no Conselho Municipal de Assistência Social (CMAS) de sua localidade, estatuto social, comprovante de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica, relatório de atividades, Demonstração do Resultado do Exercício - DRE e notas explicativas.

14. Portanto, basicamente a entidade tem que demonstrar, através dos documentos juntados aos autos, que foi devidamente constituída como entidade privada sem fins lucrativos, que está em regular funcionamento (o qual exige sua inscrição no CMAS, nos termos do art. 9º da Lei nº 8.742, de 1993), e que presta sem fins lucrativos, atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos pela Lei nº 8.742, de 1993. O Ministério da Cidadania não exige o cumprimento do art. 14 do CTN ou dos requisitos previstos no art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009.

(...)

16. Tratando do assunto, cumpre, mais uma vez, esclarecer que a certificação de entidade beneficente de assistência social não se confunde com a isenção das contribuições para a Seguridade Social. O art. 14 do CTN traz exigências relativas à isenção e não à certificação. Ainda que se considerassem inconstitucionais todas as vigentes regras de certificação, uma entidade não poderia ser certificada como beneficente de assistência social apenas porque cumpre o disposto no art. 14 do CTN. Nessa hipótese, de inconstitucionalidade de todas as regras de certificação, para a entidade ter reconhecido o direito à imunidade bastaria demonstrar à Secretaria da Receita Federal do Brasil o cumprimento do art. 14 do CTN, sem a necessidade de ser certificada”.

Ministério da Saúde

Despacho nº 0020076747 da Coordenação-Geral de Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social em Saúde - CGCER, datado de 15/04/2021

“4. Logo, a certificação ou sua renovação será concedida à entidade beneficente que demonstre, no exercício fiscal anterior ao do requerimento, observado o período mínimo de 12 (doze) meses de constituição da entidade, o cumprimento cumulativo, do disposto nas Seções I, II, III e IV do Capítulo II da Lei nº 12.101, de 2009, de acordo com as áreas de atuação.

5. Informamos que para fins de certificação na área de saúde, a entidade interessada deve demonstrar a sua condição de beneficência nas modalidades estabelecidas no parágrafo único do artigo 143 da Portaria de Consolidação do Ministério da Saúde nº 01, de 28/09/2017, onde destaca-se a prestação anual de serviços ao SUS no percentual mínimo de 60%, em conformidade com o art. 4 e 6º, da Lei nº 12.101, de 2009.

(...)

8. Já no que concerne à pergunta constante na alínea “b”, esclarecemos que a certificação conferida às entidades beneficentes não se confunde com a isenção ou imunidade tributária.

(...)

15. Contudo, em que pese à decisão do STF no julgamento da ADI no 4480, informamos que os dispositivos declarados inconstitucionais pela referida ADI não se referem a requisitos de observação obrigatória para a concessão/renovação do CEBAS analisado e conferido pelo Ministério da Saúde, tratam de requisitos de observação necessária para a concessão/renovação de Certificados de Entidades Beneficentes que atuam na área da educação ou da assistência social, sob a competência dos Ministérios da Educação e da Cidadania.

16. Portanto, até o presente momento, o Ministério da Saúde continua exigindo os mesmos documentos necessários a comprovação dos requisitos de certificação da área da Saúde, para fins de concessão ou renovação do CEBAS, ora constantes na Lei no 12.101/2009 e seus regulamentos.

17. Ademais, importa ressaltar que não existe nenhuma orientação no sentido de exigir, também, o cumprimento do art. 14 do CTN c/c art. 29 da Lei no 12.101/2009, exceto casos de decisões judiciais que determinam a análise de requerimento do CEBAS nesse sentido”.

Informações nº 00218/2021/CONJUR-MS/CGU/AGU

“6. Em complementação às observações emitidas pelo DCEBAS/SAES/MS, é pertinente pontuar que, em que pesem as duas ADIs (ADI nº 4480 e ADI nº 4891) apresentadas em face

da Lei nº 12.101/2009, objetivando, cada uma com suas respectivas peculiaridades, a declaração de inconstitucionalidade de vários dispositivos daquele diploma legal, tem-se que, até a presente data, não foi proferido julgamento afastando a imprescindibilidade dos requisitos contidos no art. 4º a 11 da Lei, relativos aos critérios de concessão/renovação de CEBAS na área da saúde.

7. Com efeito, salvo engano, restou proferido julgamento somente na ADI no 4480, tendo sido declarados inconstitucionais artigos relativos aos requisitos concernentes à entidades de assistência social e educação, assim como à atuação da Secretaria da Receita Federal. Por sua vez, a ADI no 4891, que objetiva afastar artigos concernentes à requisitos para certificação na área da saúde, ainda não restou julgada, tendo sido retirada de pauta, segundo último andamento informado a esta CONJUR-MS.

8. Assim, dada a continuidade de presunção de constitucionalidade e cogência dos mencionados dispositivos concernentes a requisitos da saúde, não cabe à Administração Pública deixar de aplicar seus comandos quando da análise de pedidos de concessão e renovação de CEBAS sob competência desta Pasta (Ministério da Saúde), sob risco de descumprimento ao princípio da legalidade. Portanto, não há margem de escolha a esta Pasta no tocante a aplicação dos requisitos de saúde, ainda mais ao considerar que a concessão, renovação e supervisão de CEBAS constituem-se como atos inteiramente vinculados, sobre os quais deve se aplicar a ótica da legalidade estrita, **cabendo ao Ministério da Saúde exigir todos os documentos previstos na Lei nº 12.101/2009 e atos correlatos, enquanto perdurar a constitucionalidade dos artigos pertinentes ao CEBAS saúde.**

(...)

10. **Nesse espeque, aliás, reputa-se que não há previsão normativa orientando/autorizando a aplicação do art. 14 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966) ao exame de pedidos de concessão/renovação de CEBAS; não existindo, portanto, orientação por parte desta CONJUR-MS neste sentido.**

11. De igual modo, avalia-se que essa medida - ocasionalmente determinada por decisões judiciais proferidas em casos específicos em que o Juízo parece afastar por completo a Lei nº 12.101/2009 e não apenas os artigos que restaram declarados inconstitucionais pelo Supremo -, além de não encontrar amparo normativo, não se coaduna com a lógica jurídica aplicável à relação entre a aludida imunidade e o certificado.

12. Isso porque o CEBAS e a imunidade - embora guardem uma ligação íntima, haja vista que o primeiro seria requisito para o segundo, nos termos da Lei nº 12.101/2009 - são institutos diversos, que não devem se confundir, tendo-se, inclusive, sempre sido atribuído a eles procedimentos e requisitos próprios.

(...)

14. **Determinar que o CEBAS seja concedido ou renovado com base em mera avaliação dos requisitos contidos no art. 14 do CTN não harmoniza com a lógica de se atribuir às Pastas responsáveis pela área de atuação das entidades solicitantes (Ministérios da Saúde, da Cidadania e da Educação) a competência para analisar os pedidos de certificado.**

(...)

17. **Em outras palavras, a diferenciação entre CEBAS e imunidade se mostra necessária para que sejam respeitadas e mantidas as competências institucionais dos Órgãos envolvidos, evitando-se, assim, "exigir" do Ministério da Saúde, da Cidadania ou da Educação, que se imiscuem nas competências do Ministério da Economia, como algumas decisões judiciais ocasionalmente parecem objetivar".**

65. Da leitura das manifestações apresentadas, as pastas certificadoras consignaram que, mesmo após a resolução da ADI nº 4480, (i) permanece nítida a distinção entre os institutos da certificação e da imunidade; (ii) os requisitos legais exigidos à concessão de ambos são diversos; (iii) continua-se a requerer a mesma documentação para a comprovação dos requisitos aludidos no Parecer nº 98/2018/DECOR/CGU/AGU, salvo os declarados inconstitucionais e (iv) o cumprimento do art. 14 do CTN c/c art. 29 (exceto inciso VI), da Lei nº 12.101, de 2009[27], não é avaliado durante o procedimento de certificação, por se tratar de imposição exclusiva à fruição da imunidade, cuja análise incumbe à RFB.

66. À vista disso, a interpretação administrativa atribuída ao art. 21, §1º, da Lei nº 12.101, de 2009, é no sentido de que a entidade interessada deverá apresentar, juntamente com o requerimento de certificação, todos os documentos necessários à comprovação dos requisitos adstritos a esse certame, em respeito às atribuições legais dos órgãos setoriais envolvidos no trato da matéria. E, de acordo com o art. 3º,

do Decreto nº 8.242, de 2014, que regulamenta, atualmente, a Lei nº 12.101, de 2009, os documentos comprobatórios da certificação são os seguintes:

“Art. 3º A certificação ou sua renovação será concedida à entidade que demonstre, no exercício fiscal anterior ao do requerimento, o cumprimento do disposto nos Capítulos I a IV deste Título, isolada ou cumulativamente, conforme sua área de atuação, e que apresente os seguintes documentos:

I - comprovante de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ;

II - cópia da ata de eleição dos dirigentes e do instrumento comprobatório de representação legal, quando for o caso;

III - cópia do ato constitutivo registrado, que demonstre o cumprimento dos requisitos previstos no [art. 3º da Lei nº 12.101, de 2009](#);

IV - relatório de atividades desempenhadas no exercício fiscal anterior ao requerimento, destacando informações sobre o público atendido e os recursos envolvidos;

V - balanço patrimonial;

VI - demonstração das mutações do patrimônio líquido;

VII - demonstração dos fluxos de caixa; e

VIII - demonstração do resultado do exercício e notas explicativas, com receitas e despesas segregadas por área de atuação da entidade, se for o caso”.

67. Acaso as informações setoriais prestadas em caráter genérico a respeito do procedimento de certificação se revelem insuficientes para a exata compreensão das alegações sustentadas em juízo pelos particulares num determinado caso concreto, recomenda-se ao Procurador atuante oficial diretamente a Consultoria Jurídica do Ministério responsável pela expedição do ato[28] - Consultoria Jurídica Junto ao Ministério da Saúde, Consultoria Jurídica Junto ao Ministério da Cidadania ou Consultoria Jurídica Junto ao Ministério da Educação -, a fim de que preste os subsídios necessários à elaboração da defesa da União, nos termos do art. 4º, da Lei nº 9028, de 1995[29].

68. À toda evidência, os esclarecimentos fornecidos pelos Ministérios da Cidadania, da Saúde e da Educação consubstanciam subsídios capazes de refutar as decisões judiciais que vinculam a certificação exclusivamente ao cumprimento do art. 14 do CTN c/c art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009 (exceto o inciso VI), sobretudo quando a Corte Suprema, ao julgar a ADI nº 4480, declarou constitucionais diversos requisitos formais indispensáveis à expedição do certificado das entidades beneficentes educacionais e de assistência social.

69. Por sua vez, acaso a decisão judicial exija da entidade a comprovação do cumprimento dos requisitos setoriais e do art. 14 do CTN c/c art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009 (exceto o inciso VI), para fins de certificação, reitera-se a estratégia judicial, apresentada na ME PGFN/CRJ/COJUD n.º 06, de 18/03/2021, de não impugnar esses pronunciamentos:

“j) por último, em relação a eventuais decisões judiciais que mesclam requisitos administrativos atinentes à concessão da certificação com aqueles específicos para o reconhecimento da imunidade tributária (alíneas ‘d’, ‘e’, ‘f’ e ‘g’ supra), em contrariedade com a atual orientação administrativa e da AGU de distinção com interdependência, ou complementariedade, para efeitos tributários, não é recomendável por ora a impugnação judicial, preferindo-se adotar postura de aquiescência silenciosa, sempre que possível. Em suma: decisões que exijam para a concessão da certificação, além dos requisitos administrativos, também aqueles constantes do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, e eventualmente também do art. 14 do CTN, não devem ser objeto de impugnação neste momento”.

70. Conforme se verá mais à frente, a comprovação dos requisitos da salvaguarda durante o procedimento de certificação, por força de decisão judicial, constitui mais um argumento a legitimar a adoção da tese pela União de que a retroação da imunidade se dará até o marco temporal previsto no art. 3º, da Lei nº 12.101, de 2009 c/c Súmula nº 612 do STJ, entendimento benéfico ao ente, após o julgamento da ADI nº 4480.

V.3

Certificação

Decisões que presumem a análise dos requisitos da salvaguarda no procedimento de certificação: art. 21, §1º, da Lei nº 12.101, de 2009

71. Relativamente às decisões judiciais que presumem a análise dos requisitos da benesse tributária durante o pleito de certificação, geralmente com amparo no art. 21, §1º, da Lei nº 12.101, de 2009, cumpre tecer diversas considerações a seu respeito, porque o assunto é cheio de nuances que merecem ser avaliadas no caso posto, a fim de balizar a atuação judicial da PGFN.

72. Eis o teor do aludido dispositivo:

“Art. 21. A análise e decisão dos requerimentos de concessão ou de renovação dos certificados das entidades beneficentes de assistência social serão apreciadas no âmbito dos seguintes Ministérios:

(...)

§ 1º A entidade interessada na certificação deverá apresentar, juntamente com o requerimento, todos os documentos necessários à comprovação dos requisitos de que trata esta Lei, na forma do regulamento.”

73. A grosso modo, os juízes invocam o art. 21, §1º, da Lei nº 12.101, de 2009, que trata da documentação relativa ao procedimento de certificação, com vistas a presumir a análise dos requisitos da salvaguarda durante esse certame.

74. Ainda que, porventura, alguns ou todos os documentos apresentados durante o procedimento de certificação possam ser úteis, de fato, para a RFB aferir se a entidade comprova os requisitos atinentes à imunidade, essa possibilidade eventual não corrobora a presunção de que todas as exigências da imunidade foram avaliadas no pleito de certificação, considerando a distinção dos institutos fundada à luz dos motivos apontados abaixo.

75. A um porque a hermenêutica conferida ao art. 21, §1º, da Lei nº 12.101, de 2009, pelos órgãos administrativos competentes, é a de que as entidades devem apresentar todos os documentos adstritos à certificação, inexistindo qualquer obrigação legal para que disponibilizem documentação específica relativa à imunidade nesse procedimento. Por conseguinte, a documentação entregue aos Ministérios da Cidadania, Saúde e Educação pode ser insuficiente para o exame do beneplácito constitucional.

76. A dois porque as exigências legais para a obtenção do certificado residem no cumprimento dos requisitos “gerais” (art. 1º c/c art. 3º) e dos requisitos “específicos setoriais” relativos à respectiva área de atuação da entidade, podendo ser na ‘saúde’ (arts. 4º a 11), na ‘educação’ (arts. 12 a 17) e/ou na ‘assistência social’ (arts. 18 a 20), com exceção das contrapartidas declaradas nulas no julgamento da ADI nº 4480 ou neste parecer, ao passo que a autofruição legítima da imunidade requer a certificação e o ateste do art. 14, do CTN, por meio da comprovação dos requisitos formais contidos no art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009 (exceto o inciso VI). São, portanto, distintos os requisitos legais necessários à concessão de ambos e, conforme informações prestadas pelos ministérios certificantes, a análise do art. 14 do CTN não é por eles realizada.

77. A três porque os órgãos que detêm atribuição legal para a análise dos requisitos indispensáveis ao certificado são os Ministérios da Cidadania, da Educação e da Saúde (art. 1º e 21, I a III, da Lei nº 12.101, de 2009), enquanto a RFB, órgão integrante do Ministério da Economia, possui a atribuição de examinar os requisitos comprobatórios da imunidade *a posteriori* (art. 32 da Lei nº 12.101, de 2009). Fica clara a divisão funcional legalmente estabelecida para todos os órgãos envolvidos na missão constitucional extraída do art. 195, §7º, da CF, apta a afastar a tese de que incumbem aos ministérios certificantes avaliarem os requisitos relativos à imunidade.

78. Ocorre que, a despeito do entendimento ainda vigente constante do Parecer nº 55/2015/DECOR/CGU/AGU e do Parecer nº 98/2018/DECOR/CGU/AGU de que certificação e imunidade são institutos diferentes, é preciso recordar trecho do Parecer nº 55/2015/DECOR/CGU/AGU que afirma ser inegável a presença de um requisito comum entre eles: o fato de a entidade consistir em pessoa jurídica de direito privado “sem fins lucrativos”. Vale destacar que a presença desse elo foi considerada para determinar a diretriz institucional.

79. Ao dirimir divergência de posicionamentos entre os órgãos da AGU, o Parecer nº 55/2015/DECOR/CGU/AGU, assentou que “os Ministérios certificadores (MS, MEC e MDS), a fim de

detectar a finalidade não lucrativa das entidades, devem analisar, de modo exauriente, os documentos necessários para a verificação do preenchimento de tal requisito “genérico”, destacando-se, os atos constitutivos, as demonstrações contábeis, dentre outros”.

80. É dizer: é insuficiente para detectar a ausência de finalidade lucrativa, para fins de certificação, a declaração da entidade como tal no respectivo ato constitutivo, fazendo-se imprescindível a conjugação da análise dos atos constitutivos com os demais elementos (art. 3º do Decreto nº 8.242, de 2014) capazes de comprovar que, de fato, a entidade é despida de finalidade lucrativa. Essa mesma análise pormenorizada deverá ocorrer novamente quando a RFB averiguar a legitimidade da salvaguarda.

81. O aludido parecer encerra a questão concluindo que *“o fato de a entidade consistir em pessoa jurídica de direito privado “sem fins lucrativos” configure requisito comum tanto para a certificação (artigos 1º e 3º, ambos da Lei nº 12.101/2009) quanto para a aquisição do benefício da “isenção” (imunidade) tributária (artigo 29, incisos I, II e V, da Lei nº 12.101/2009), o entendimento ora externado não enseja sobreposição de um órgão (Ministério certificador) sobre outro (SRFB), uma vez que, como explicitado, a “certificação” e a “isenção” consistem em institutos diversos, com fases de aferição distintas e com efeitos jurídicos diferentes, frisando-se a necessidade de serem atendidas exigências próprias em relação a cada instituto, como externado pela PGFN no ‘Parecer PGFN/CAT/Nº 284/2013’, desta forma: (...)”*

82. De posse da informação de que há um requisito comum na análise dos dois institutos, passa-se a jogar luzes nas informações prestadas pelas pastas setoriais, a fim de compreender que, apesar de o foco dos ministérios certificadores não ser precisamente o art. 14 do CTN, fato é que, indiretamente, alguns de seus requisitos são avaliados no procedimento de certificação, nos termos do Parecer nº 55/2015/DECOR/CGU/AGU - ao menos os incisos I, II e V, do art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009.

83. Muito provavelmente é por conta desse liame comum existente entre os institutos que os juízes firmam a presunção de que o ministério verificou (ou ao menos podia ter verificado) as exigências atinentes à imunidade durante a certificação, com base na documentação apresentada. Segundo esse raciocínio, o certificado, para além de atestar o cumprimento dos requisitos setoriais, presume o legítimo desfrute da salvaguarda pela entidade, compreensão que, na prática, iguala certificação e imunidade.

84. Qual deve ser a postura da Fazenda Nacional quando estiver diante de pronunciamentos judiciais que encampam a presunção judicial em debate?

85. As peculiaridades que circunscrevem o tema demandam cautela na estratégia de atuação judicial quanto a impugnar ou não as referidas decisões, na medida em que a escolha perpassa necessariamente pela ponderação da referida presunção com as consequências que lhe são correlatas, sempre considerando o caso posto.

86. Se por um lado, o esforço argumentativo aduzido acima no sentido da distinção entre os institutos constitui substrato para refutar as decisões que presumem estarem os requisitos da salvaguarda aquilatados no procedimento de certificação, em razão do art. 21, §1º, da Lei nº 12.101, de 2009, por outro lado há razões pragmáticas e técnicas que não concluem ser essa a postura mais estratégica a ser empregada pelo ente. Explica-se.

87. Primeiro. Como visto, a referida presunção judicial não é completamente equivocada, porque, nos termos do Parecer nº 55/2015/DECOR/CGU/AGU, ao menos os incisos I, II e V, do art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009, elementos indispensáveis à salvaguarda, devem ser verificados de forma exauriente no procedimento de certificação, de modo que ficariam pendentes de análise a comprovação dos incisos III, IV, VII e VIII, do mesmo dispositivo, lembrando que o inciso VI foi declarado inconstitucional.

88. Segundo. Na prática, conforme relatado pelas unidades, é muito difícil o Procurador atuante conseguir refutar essa presunção judicial sem a colaboração da RFB, porque a análise das provas, muitas vezes, requer conhecimento técnico em contabilidade. Sendo pragmático, a falta de provas evidentes nos autos pela Fazenda Nacional capazes de impugnar a presunção, notadamente a prova de descumprimento dos incisos III, IV, VII e VIII, do art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009, aliada ao não fornecimento de subsídios pela RFB, sugere a adoção estratégica de aquiescência silenciosa em relação à presunção.

89. Terceiro. Essa presunção constitui o principal argumento para restringir a retroação da imunidade ao início do exercício fiscal anterior ao do requerimento, nos termos do art. 3º, *caput*, da Lei nº 12.101, de 2009, tese que se revela favorável à União, após a declaração de nulidade do art. 31, da Lei nº 12.101, de 2009, na ADI nº 4480, já que o julgado abre margem ao entendimento, a ser explicado mais à frente, de que é possível a retroação a período anterior ao previsto no referido dispositivo. Desse modo, a correlação entre a presunção judicial e a limitação do termo inicial do exercício da imunidade na esteira do art. 3º, *caput*, da Lei nº 12.101, de 2009, trata-se de um aspecto central a ser considerado na estratégia de não impugnar tais decisões.

90. À vista dessas considerações, apesar de não ser possível trilhar uma orientação genérica de atuação para todos os casos, acredita-se que, descortinando os pontos relevantes envolvidos nessa ponderação juntamente com a sinalização de alguns caminhos possíveis de serem seguidos, o Procurador atuante no feito terá mais segurança na solução a ser tomada, sem prejuízo de que o caso concreto sinalize em outra direção.

91. Sendo assim, caso a presunção judicial em comento limite a retroação da imunidade ao marco temporal constante no art. 3º, *caput*, da Lei nº 12.101, de 2009, é possível enfrentar a indagação acima, considerando os seguintes cenários fáticos:

a) Havendo na documentação acostada aos autos prova **evidente** de que a entidade certificada não cumpre o art. 14 do CTN c/c art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009 (exceto VI) e o juízo concedeu a retroação da salvaguarda na forma do art. 3º, *caput*, da Lei nº 12.101, de 2009: orienta-se a impugnar especificamente essa parte da decisão, para negar-lhe totalmente o direito à imunidade, devendo-se demonstrar em juízo o descumprimento dos requisitos da lei complementar. As alegações genéricas de impugnação nesse sentido devem ser evitadas, porque não têm aderência no Poder Judiciário;

b) Havendo na documentação acostada aos autos **evidente** comprovação do cumprimento do art. 14 do CTN c/c art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009 (exceto VI) em data posterior à prevista no art. 3º, *caput*, da Lei nº 12.101. Exemplificando: entidade requereu a certificação em 3/3/2019, obteve o certificado em 2020, retroação dos efeitos do certificado à 1/1/2018, o juízo admitiu a retroação da imunidade desde 1/1/2018, mas ficou evidente dos autos que a entidade comprovou que somente passou a atender os requisitos da imunidade em 9/9/2018. Nessa situação, orienta-se a impugnar especificamente esse capítulo da decisão, para negar-lhe o direito à imunidade desde 1/1/2018, *considerando que o gozo legítimo da salvaguarda se faz cabível a partir do cumprimento dos requisitos da lei complementar, ou seja, a partir de 9/9/2018*. Esse marco temporal da imunidade precisa ser devidamente comprovado em juízo, sob pena de manutenção da retroação em data indevida, sendo insuficientes e descabidas as alegações genéricas para tal finalidade;

c) Havendo na documentação acostada aos autos indícios do cumprimento do art. 14 do CTN c/c art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009 (exceto VI) desde o marco temporal descrito no art. 3º, *caput*, da Lei nº 12.101, de 2009: nessa situação, recomenda-se não atuar judicialmente, com amparo no art. 2º, IV ou IX c/c §9º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, seja porque essa tese alinha-se, em grande medida, à *ratio decidendi* da ADI nº 4480, seja pela falta de interesse de agir do ente, considerando a ausência de elementos robustos aptos a refutar a presunção judicial somado ao risco de uma retroação ainda maior com base no mesmo precedente.

d) Havendo na documentação acostada aos autos indícios do cumprimento do art. 14 do CTN c/c art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009 (exceto VI) em período anterior ao marco temporal descrito no art. 3º, *caput*, da Lei nº 12.101, de 2009, sendo que o juízo limitou a retroação na forma desse dispositivo. Em tal hipótese, recomenda-se não atuar judicialmente, com amparo no art. 2º, IV ou IX c/c §9º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, seja porque essa tese pode ser depreendida dos fundamentos determinantes da ADI nº 4480, seja pela falta de interesse de agir do ente, considerando o risco de uma retroação ainda maior.

92. Sabe-se, ainda, que, nos casos em que a entidade é certificada e alega cumprir os requisitos da lei complementar, muitos pronunciamentos judiciais, por força do disposto no art. 21, §1º, da Lei nº 12.101,

de 2009, firmam a presunção de análise dos requisitos da imunidade durante o procedimento de certificação e conseqüentemente imputam à União o ônus de contraprova em relação ao descumprimento das imposições atinentes ao benefício.

93. Além disso, é comum que os magistrados determinem a realização de prova pericial para aferir se houve ou não o atendimento dos requisitos legais exigidos para o gozo da imunidade, prevista no art. 195, § 7º, da CF, dada a alta complexidade da matéria, possibilitando à União indicar assistente técnico e formular quesitos.

94. Diante disso, surgem dúvidas sobre a documentação a ser exigida em juízo para a comprovação dos requisitos ligados à imunidade, sobre como proceder a essa análise e sobre o teor dos quesitos a serem apresentados pelo ente.

95. De fato, trata-se de assunto extremamente sensível por envolver expertise técnica fora das atribuições cotidianas da PGFN, mas que, por outro lado, são familiares à atuação da RFB, órgão a quem incumbe a fiscalização desses requisitos, segundo o disposto no art. 32, da Lei nº 12.101, de 2009. Ciente dessa dificuldade relatada pelas unidades, o Parecer SEI nº 11.605/2020ME, elaborado logo após o julgamento de mérito da ADI nº 4480, provocou a manifestação da RFB nos seguintes termos:

“83. Por derradeiro, importa noticiar que esta CRJ realizará a interlocução com a Receita Federal do Brasil, com vistas a delimitar os parâmetros e os documentos necessários para aferir o cumprimento dos requisitos legais exigidos na fruição da imunidade de que trata o art. 195, §7º, da CF, questão sensível na maior parte das demandas acompanhadas pela Fazenda Nacional.

84. É o parecer. Sugere-se o envio de cópia da presente manifestação, caso aprovada, à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários - CAT, para ciência e manifestação acerca da consulta formulada no item IV acima, e à Receita Federal do Brasil – RFB (COCAJ e COFIS), de modo a se estabelecer algum padrão ou malha em relação ao atendimento dos requisitos legais exigidos para o reconhecimento da imunidade prevista no art. 195, §7º, da CF, conforme proposto no parágrafo anterior. Recomenda-se, ainda, a divulgação do presente parecer às unidades descentralizadas da PGFN”.

96. Cumpre informar que a consulta em questão encontra-se pendente de análise pela Cofis, no expediente SEI nº 23000.013692/2020-11 e, tão-logo seja respondida, ocorrerá sua imediata divulgação à carreira.

97. Enquanto pende a elaboração de uma diretriz técnica por parte da RFB acerca da documentação a ser analisada para fins de verificação dos requisitos da imunidade, **orienta-se provisoriamente que o Procurador atuante no feito avalie os documentos listados no art. 3º, do Decreto nº 8.242, de 2014, e verifique a regularidade fiscal e do FGTS da entidade (art. 29, III, da Lei nº 12.101, de 2009)**. Tendo em vista que o Parecer nº 55/2015/DECOR/CGU/AGU determina aos órgãos certificadores analisar exaustivamente os requisitos aludidos no art. 29, I, II e V, da mesma lei, o foco dos Procuradores deve recair nos demais incisos (exceto o VI), a fim de otimizar a difícil tarefa em voga.

98. Com base nessa documentação, talvez seja possível averiguar se há flagrante descumprimento do art. 14, do CTN c/c art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009 (exceto VI), ou indícios de seu cumprimento, o que irá balizar a estratégia de atuação judicial nos diversos panoramas fáticos apresentados acima, sem prejuízo da solicitação de pedido de subsídios[30] diretamente à RFB, na forma disciplinada na Portaria PGFN nº 361, de 2018.

99. Quanto ao modo de aferir a comprovação (ou não) da imunidade e/ou sobre o teor dos quesitos a serem formulados no caso concreto, caso o Procurador(a) atuante no feito considere necessário, recomenda-se o envio de pedido de subsídios[31] diretamente à RFB, na forma disciplinada na Portaria PGFN nº 361, de 2018, que *“Estabelece procedimentos a serem adotados, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, na solicitação de subsídios, informações e elaboração de cálculos, necessários à defesa da Fazenda Nacional, referentes aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil”*, no intuito de disciplinar o procedimento a ser observado, no âmbito da PGFN, para atendimento da Portaria Conjunta PGFN/RFB no 14, de 2013.

100. Nesse ponto particular, é imperiosa a recomendação, tanto quanto possível, de que o pedido de subsídio seja certo e determinado, e ainda especifique os elementos que pretende sejam analisados ou ponto

cujas manifestações são imprescindíveis, consignando-se a consequência jurídica da ausência de resposta em tempo adequado.

101. Ainda, vale realçar a importância de observar precisamente todas as formalidades constantes na Portaria PGFN nº 361, de 2018, para que, caso a RFB não preste os subsídios no prazo regulamentar ou os forneça de maneira insuficiente, a teor do seu art. 11[32], seja possível justificar a adoção das consequências prescritas no art. 10, do ato normativo em comento:

“Art. 10. Na hipótese de não fornecimento dos subsídios ou elaboração dos cálculos, conforme o caso:

I - fica dispensada a apresentação de contestação, se ausentes elementos a infirmar os fatos comprovados pelo autor;

II - a contestação versará, exclusivamente, sobre questões preliminares ou de direito, dentre elas o enquadramento jurídico ou consequência diversa aos fatos comprovados pelo autor;

III - será reconhecida a procedência do pedido na hipótese de comprovados os fatos que corroboram o pedido do autor, na inicial ou em fase de dilação probatória, não havendo elementos a negar o direito pleiteado; ou

IV - fica dispensada a impugnação ao cumprimento de sentença, ressalvadas as hipóteses de inexecutabilidade do título, desde que essa alegação prescindida de subsídios fáticos ou tenham eles sido fornecidos”.

102. Decerto, a eventual solução pela não insurgência nos autos judiciais deve ser sempre acompanhada de justificativa, devidamente instruída, registrada no sistema de acompanhamento judicial da PGFN (SAJ), devendo constar no documento o órgão da RFB para o qual a solicitação de subsídios foi endereçada e, quando existente nos autos do processo administrativo, a identificação do agente da RFB que porventura tenha manifestado expressamente sua recusa na apresentação da informação requerida.

103. Por fim, registra-se que as diretrizes constantes do presente item podem ser objeto de regulamentação ou orientações complementares por parte das unidades descentralizadas da PGFN, à luz de peculiaridades locais ou regionais, no tocante ao relacionamento com a RFB, com os órgãos do Poder Judiciário, bem como quaisquer outras questões que assim o recomendem.

V.4

Natureza jurídica da certificação

Retroatividade dos efeitos da certificação e da imunidade

104. Prossegue-se, agora, analisando o impacto causado pela decisão prolatada na ADI nº 4480 nas teses federais acerca da natureza jurídica da certificação e da possibilidade de retroação de seus efeitos, inclusive para limitar o gozo da imunidade.

105. Relativamente a esses assuntos, cumpre tecer breves considerações a respeito do Parecer SEI nº 91/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, elaborado antes do julgamento da ADI nº 4480, que desenvolveu com grande robustez argumentativa a tese de que a certificação tem desenganada feição constitutiva quanto ao direito à imunidade, à luz do art. 29, *caput*, e sobretudo do art. 31, ambos da Lei nº 12.101, de 2009, [33] de modo que o exercício desse direito somente poderia ser exercido a partir da publicação da concessão da certificação, cumpridos os demais requisitos da lei complementar.

106. Seguindo essa linha de raciocínio, a Lei nº 12.101, de 2009, não abriria margem à interpretação de que a imunidade tributária poderia ser usufruída retroativamente, a abranger período anterior à data da publicação da concessão da certificação.

107. No entanto, já antevendo as dificuldades de aderência judicial a esses argumentos, o indigitado parecer orientou a carreira a requerer, subsidiariamente, que a eventual retroatividade da imunidade para período anterior ao requerimento da certificação, acaso reconhecida, tivesse como limite o período estabelecido pela legislação para que se comprove o preenchimento dos requisitos à obtenção do certificado: no caso da Lei nº 12.101, de 2009, o limite deve ser o exercício fiscal anterior ao requerimento (art. 3º, *caput*), devendo-se observar, obviamente, o prazo prescricional em relação à eventual repetição de indébito.

108. Decerto, a declaração de inconstitucionalidade do art. 31 da Lei nº 12.101, de 2009, desconstruiu o pilar da tese desenvolvida no Parecer SEI nº 91/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF que assentava a natureza constitutiva da certificação para fins tributários, produzindo somente efeitos prospectivos, “*a contar da data de publicação da concessão de sua certificação*”.

109. À vista disso, **após o julgamento da ADI nº 4480, passa-se a considerar que a certificação detém natureza meramente declaratória, atestando dada situação fático-jurídica preexistente (cumprimento de requisitos gerais e setoriais em determinado período), inclusive para fins tributários, que, uma vez comprovada, rende ensejo ao direito à certificação, podendo seus efeitos retroagirem nos termos do art. 3º, caput, da Lei nº 12.101, de 2009:**

“Art. 3º A certificação ou sua renovação será concedida à entidade beneficente que demonstre, no exercício fiscal anterior ao do requerimento, observado o período mínimo de 12 (doze) meses de constituição da entidade, o cumprimento do disposto nas Seções I, II, III e IV deste Capítulo, de acordo com as respectivas áreas de atuação, e cumpra, cumulativamente, os seguintes requisitos: [\(Vide Lei nº 13.650, de 2018\)](#).”

110. Segundo o dispositivo supra, o marco temporal relativo à retroação dos efeitos da certificação é claro e determinado, estando atrelado ao período em que houve a comprovação dos seus requisitos. Constitui, assim, um sistema lógico e coerente em que o certificado é expedido para acobertar o ínterim em que a entidade atestou a observância das exigências setoriais.

111. Cumpre averiguar, agora, se a tese subsidiária federal defendida no Parecer SEI nº 91/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF encontra fundamento na decisão proferida na ADI nº 4480.

112. A declaração de invalidade do art. 31 da Lei nº 12.101, de 2009, que estipulava o termo *a quo* do exercício da imunidade, arvora-se em dois eixos: o primeiro de que haveria invasão por parte de lei ordinária, em esfera de competência de lei complementar, por tratar de tema relativo ao limite da imunidade, e o segundo reside na aplicação da Súmula nº 612 do STJ[34], que aduz à natureza declaratória do certificado. Para a melhor compreensão desses argumentos, transcreve-se excertos do voto-vencedor:

“Entretanto, entendimento diverso deve ser aplicado ao artigo 31, segundo o qual “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”.

Com relação a esse dispositivo, parece-me que há, de fato, invasão, por parte da lei ordinária, em esfera de competência própria reservada à lei complementar, uma vez que trata de tema relativo ao limite da imunidade.

No que diz respeito às entidades beneficentes da assistência social, nas palavras de Paulo de Barros, “a regra constitucional da imunidade tributária é uma norma de eficácia contida e de aplicabilidade condicionada, porquanto se exige uma efetiva comprovação de atendimento a exigências infraconstitucionais”. CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 17ª Edição, Ed. Saraiva, São Paulo, 2005, p.192. Sobre o tema, cabe ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça possui entendimento sumulado, com o qual estou de acordo, no sentido de 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”. (Súmula 612, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 9.5.2018, DJe 14.5.2018)

Nesse contexto, entendo que o exercício da imunidade deve ter início assim que os requisitos exigidos pela lei complementar forem atendidos”.

113. Com efeito, a tese subsidiária, ao presumir que a certificação atesta os requisitos afetos ao setorial e os da imunidade (requisitos da lei complementar), desde o início do exercício fiscal anterior ao do requerimento, encontra respaldo na fundamentação da retroação da imunidade nos moldes do voto-relator, tendo em vista que os requisitos da salvaguarda constantes na lei complementar teriam sido atestados tão-somente no período aludido no art. 3º, caput, da Lei nº 12.101, de 2009.

114. Tal como explicado anteriormente, os pronunciamentos judiciais que presumem ou exigem o cumprimento dos requisitos da imunidade durante a certificação, admitem consequentemente, via de regra, a retroação dos efeitos de ambos na forma do art. 3º, caput, da Lei nº 12.101, de 2009, com base no seguinte

raciocínio: como a documentação apresentada para obter o certificado volta-se a comprovar os requisitos setoriais desde o exercício anterior ao do requerimento e sendo essa documentação apta a comprovar as exigências da salvaguarda nesse mesmo período, ambos os institutos têm o condão de produzir seus efeitos desde o lapso temporal fixado no referido artigo.

115. Nessa ordem de ideias, a certificação atestaria os requisitos afetos à certificação e presumidamente os da imunidade (requisitos da lei complementar), desde o início do exercício fiscal anterior ao do requerimento. Desse modo, a entidade faria jus à retroação da imunidade na forma do art. 3º, *caput*, da Lei nº 12.101, de 2009, em alinhamento ao que prevê os fundamentos determinantes da ADI nº 4480 e ao teor da Súmula nº 612, do STJ, porque todos os requisitos, inclusive os da lei complementar, foram comprovados no mesmo período, sendo a retroação admitida nestes termos.

116. Cumpre destacar que somente essa exegese consegue compatibilizar o teor da Súmula nº 612 do STJ com a exigência de certificação válida durante todo o período de desfrute do beneplácito tributário, tal como se extrai da *ratio decidendi* do precedente.

117. É o juízo, portanto, que afirma estarem atendidos ou presumidos o cumprimento dos requisitos da salvaguarda durante o mesmo período em que restaram comprovadas as exigências para a certificação, de modo que, caso a PGFN não tenha prova robusta em sentido diverso, recomenda-se não impugnar essa espécie de decisão judicial, com fundamento no art. 2º, IV ou no IX c/c §9º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, seja porque essa tese pode ser depreendida dos fundamentos determinantes da ADI nº 4480 seja pela falta de interesse de agir do ente, considerando o risco de uma retroação ainda maior.

118. Em outro giro, a confusa e truncada argumentação utilizada para declarar a nulidade formal do art. 31, da Lei nº 12.101, de 2009, sobretudo a que considerou haver invasão de lei ordinária para reger o termo inicial do exercício da imunidade, poderia a princípio ser aplicada *mutatis mutandi* para interditar nos mesmos moldes a retroação da imunidade na forma do art. 3º, *caput*, da Lei nº 12.101, de 2009, diante de vício formal desse dispositivo. Trata-se de argumento que fragiliza a adoção da tese subsidiária.

119. Em outras palavras, a exegese que utiliza o art. 3º, *caput*, da Lei nº 12.101, de 2009, para fixar o termo *a quo* da imunidade, seria inconstitucional por arrastamento, porque lei ordinária não pode regulamentar os lindes da salvaguarda diante do teor do art. 146, II, da CF, tal como a Corte decidiu quando da análise do art. 31 da mesma lei, sendo, assim, aplicáveis as razões determinantes do precedente, para tornar essa interpretação inválida. Certo é que a hermenêutica que admite a retroação dos efeitos da certificação com fulcro na regra em questão permaneceria válida, de acordo com o entendimento do STF.

120. Partindo-se da premissa de invalidade da regra inserta no art. 3º, *caput*, da Lei nº 12.101, de 2009, exsurge a defesa de outra tese, respaldada, também, na *ratio decidendi*, de que o direito à imunidade se perfectibiliza desde o cumprimento do art. 14, do CTN c/c art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009 (exceto VI), independentemente de a entidade estar ou não certificada na ocasião. Para essa posição, o que importa para a fruição do benefício é o preenchimento das obrigações insertas em lei complementar.

121. Ocorre que, via de regra, essa comprovação remontará a uma data anterior à prevista no art. 3º, *caput*, da Lei nº 12.101, de 2009, gerando absoluta incompatibilidade entre a exigência de certificação - requisito formal antecedente à fruição da imunidade consoante decidido na ADI nº 4480 - e o gozo da salvaguarda por entidades sem certificado durante certo hiato. Sendo assim, ao criar uma incoerência interna e sem solução com o restante do julgado, desqualificando a certificação como ato prévio ao benefício, tal tese também padece de fragilidades.

122. Ainda, a aplicação da Súmula nº 612 do STJ com vistas a fundamentar o direito à imunidade em intervalo anterior ao delimitado no art. 3º, *caput*, da Lei nº 12.101, de 2009, inaugura a mesma incompatibilidade antes mencionada, porque ou (i) se estará tornando o certificado e/ou outros requisitos procedimentais desnecessários, afrontando, a autoridade do decidido pelo STF na ADI nº 4480, ensejando o cabimento de reclamação, com fundamento no art. 988, III e § 4º, do CPC, c/c o art. 102, I, “I”, e § 2º, da Constituição Federal, ou (ii) se estará admitindo que os efeitos da certificação retroajam a um marco temporal maior ao que legalmente estipulado, afastando a incidência do art. 3º, *caput*, da Lei nº 12.101, de 2009, importando, decerto, em declaração de inconstitucionalidade sem observância da cláusula de reserva de plenário, em nítida afronta à Súmula Vinculante nº 10 do STF c/c com o art. 97 da Constituição Federal,

ensejando a interposição de recurso extraordinário dirigido ao Supremo Tribunal Federal, com fulcro no art. 102, III, “b”, da Constituição Federal.

123. Ademais, o acolhimento da tese de que os efeitos da imunidade retroagem à data do cumprimento das exigências estabelecidas em lei traz insegurança jurídica à sistemática de concessão das imunidades às entidades beneficentes, especialmente em se tratando de renúncia de receitas da Seguridade social e, sobretudo, da Previdência Social. Isso porque a existência de um marco temporal definido para o gozo da imunidade resguarda o erário de eventual auto reconhecimento indevido da condição de isenta por parte das entidades.

124. Com essas considerações, a segunda tese para além de, em regra, ser prejudicial ao ente, porque dá azo à retroação da benesse tributária a um período maior do que o previsto no art. 3º, *caput*, da Lei nº 12.101, de 2009, apresenta diversas fragilidades, incluindo a que agride frontalmente a premissa básica extraída do julgamento da ADI nº 4480 e defendida ao longo de toda esta manifestação de que somente entidades certificadas poderão ser imunes (salvo as exceções admitidas neste parecer).

125. Por fim, analisando pragmaticamente a aderência da jurisprudência dos TRFs às duas teses existentes acerca da retroação da imunidade - a retroação da imunidade na forma do art. art. 3º, *caput*, da Lei nº 12.101, de 2009, ou a retroação ao momento em que a entidade comprovar os requisitos do art. 14, do CTN c/c art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009 (exceto VI) - constata-se que os acórdãos recentes dos TRFs da 3ª, 4ª e 5ª Região têm majoritariamente se filiado ao entendimento de que a imunidade retroage ao início do exercício fiscal anterior ao do requerimento, baseado no art. 3º, *caput*, da Lei nº 12.101, de 2009[35], c/c a Súmula nº 612 do STJ, o que vai ao encontro dos anseios federais e de uma das intelecções inferidas do julgado.

126. Após ponderar os riscos e as fragilidades das duas teses, acredita-se que a postura da Fazenda Nacional em juízo terá mais coerência e harmonia com a premissa aqui defendida - de que o gozo da imunidade tributária deve ser contemporâneo à existência de certificação válida, ressalvadas as situações apontadas neste parecer - se eleger a tese subsidiária como principal.

127. Sendo assim, **a PGFN não deve mais contestar/impugnar as decisões judiciais que, com fulcro na citada lei, sustentem que o ato de certificação autoriza, nos termos do art. 3º, *caput*, da Lei nº 12.101, de 2009, a produção de efeitos retroativos ao início do exercício fiscal anterior ao do requerimento, inclusive para a imunidade**, com fulcro no art. 2º, IV c/c IX e §9º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, seja porque essa tese pode ser depreendida do precedente, seja pela falta de interesse de agir do ente, considerando o risco de uma retroação ainda maior. **Contudo, havendo prova nos autos do evidente descumprimento dos requisitos impostos ao gozo da imunidade ou de que a sua comprovação ocorreu em data posterior ao lapso temporal em comento, a atuação judicial não encontra-se dispensada.**

128. Consequentemente, não há autorização de dispensa de impugnação judicial, fundada no art. 2º, IV, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, para os casos em que a decisão judicial concede a retroação da imunidade a um período anterior ao aludido no art. 3º, *caput*, da Lei nº 12.101, de 2009, no qual a entidade não possui certificado. **Em tais situações, orienta-se a defender a possibilidade de retroação da imunidade da entidade certificada, consoante prevê o art. 3º, *caput*, da Lei nº 12.101, de 2009, caso não haja prova evidente e robusta nos autos em sentido contrário, sendo estratégica a linha de atuação de considerar que a documentação apresentada na certificação acoberta presumidamente o exame dos requisitos nesse período.**

129. **Ao contrário, estando evidente nos autos a falta de comprovação do cumprimento da salvaguarda ou a comprovação de que os seus requisitos ocorreram em data posterior à referida no art. 3º, *caput*, da Lei nº 12.101, de 2009, deve-se negar o direito à imunidade no primeiro caso e, no segundo, defender o direito à imunidade apenas a partir do marco em que houve a comprovação (tal como exemplificado no parágrafo 91, b, deste parecer).**

130. Sempre oportuno lembrar que o fato de o tema não ter sido objeto de dispensa de contestar e recorrer não torna o recurso obrigatório em toda e qualquer hipótese, mas, apenas, afasta o fundamento do IV do artigo 2º da Portaria PGFN nº 502, de 2016[36]. Em outras palavras, apesar de não haver dispensa de impugnação judicial em razão do entendimento firmado pelo STF em sede de controle concentrado, nas situações em que o juízo admite a retroação da imunidade a um período anterior ao do certificado, é possível

que o Procurador da Fazenda Nacional, analisando o caso concreto, se convença de que o contribuinte, de fato, comprova os requisitos da imunidade no lapso temporal postulado, podendo decidir estrategicamente não atuar judicialmente com fulcro no art. 2º, IX e §9º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, bem como art. 19-C da Lei nº 10.522, de 2002, por exemplo.

V.5

Certificação originária

Pedido de renovação tempestivo/intempestivo

131. Vale, ainda, observar que, sob os auspícios da Lei nº 12.101, de 2009, a concessão originária (art. 1º, da Lei nº 12.101, de 2009) e o requerimento de renovação intempestivo (art. 24, §2º, da mesma lei *a contrario sensu*) possuem a mesma disciplina no tocante aos seus efeitos. Isso porque o pedido intempestivo de renovação trata-se, em verdade, de uma nova certificação.

132. Por força dessa inteligência, a declaração de nulidade do art. 31, da Lei nº 12.101, de 2009, impacta tanto a concessão originária da certificação quanto as situações de renovação intempestiva, na medida em que ambos produzirão seus efeitos, desde o início do exercício fiscal anterior ao do requerimento, com fulcro no art. 3º, *caput*, da citada lei.

133. Ao contrário, nas situações de pedido de renovação tempestivo, haverá prorrogação da validade da certificação anterior até a decisão sobre a renovação, permitindo a produção de efeitos no período (art. 24, §2º, da mesma lei). Assim esclarece o art. 6º do Decreto nº 8.242, de 23 de maio de 2014:

“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”.

134. Por fim, esclareça-se que o Decreto nº 8.242, de 2014, prevê prazo de 6 (seis) meses para análise dos requerimentos de concessão ou renovação da certificação, em ordem cronológica, nos termos do seu art. 4º, §1º. Na hipótese de entidade com atuação em mais de uma área, os demais Ministérios deverão se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias (art. 13, § 2º). Trata-se de prazos razoáveis, cujo eventual descumprimento não autoriza a inobservância do disposto nos arts. 24 e 3º, *caput*, da Lei nº 12.101, 2009, devendo tal conduta ser combatida pelos meios adequados (inclusive judiciais).

135. Em caso de mora da Administração na apreciação do pedido de certificação, o marco da retroatividade segue a regra geral prevista no art. 3º, *caput*, da Lei nº 12.101, 2009, no sentido de que a produção de efeitos retroage ao início do exercício fiscal anterior ao do requerimento. Assim, não mais prevalece o entendimento firmado a esse respeito no Parecer SEI Nº 91/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, cujo item 29 dispõe que "*Caso se admitisse alguma retroatividade em razão de suposta mora, o marco deveria, então, ser o momento a partir do qual foi extrapolado o prazo fixado em lei para apreciação dos requerimentos e não qualquer outro critério alheio aos parâmetros legais.*"

VI

Imunidade

136. As indagações formuladas a esta CRJ a respeito da imunidade foram todas respondidas nos itens anteriores, porque tinham ligação com o procedimento de certificação, de modo que aqui resta fazer breves esclarecimentos sobre o art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009.

137. A vigente Lei nº 12.101, de 2009, diferentemente do diploma anterior, abandonou o procedimento administrativo de reconhecimento de imunidade, bastando à entidade beneficente obter a certificação válida e cumprir as respectivas exigências da salvaguarda para usufruir o benefício fiscal. Impende salientar que o cumprimento de tais requisitos será objeto de fiscalização *a posteriori* pela autoridade fiscal, que deverá efetuar o lançamento das contribuições devidas no período quando constatar a inobservância dos requisitos legais, incluindo a falta de certificação nas situações não ressalvadas neste parecer (art. 32 da mesma lei).

138. De acordo com a decisão proferida na ADI nº 4480, a certificação produz efeito imediato na seara tributária, de modo que as entidades devidamente certificadas, desde que atendam aos demais requisitos da lei complementar, já podem deixar de recolher as contribuições abrangidas pela imunidade.

139. É inconteste, então, que, para o usufruto da salvaguarda, a entidade certificada deve atender às exigências do art. 14 do CTN. A novidade advinda com o julgamento em questão é a de que normas procedimentais, disciplinadas em lei ordinária, são válidas para pormenorizar o modo de comprovação de tais requisitos, desde que sejam compatíveis com o teor art. 14 do CTN.

140. Seguindo essa linha de raciocínio, o voto-vencedor afirmou serem válidas as regras insertas nos incisos I a V, VII e VIII, do art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009, com exceção do VI, *in verbis*:

“Quanto ao art. 29 e seus incisos e ao art. 30, reitero que só deverão ser considerados inconstitucionais na hipótese de estabelecerem condições inovadoras, não previstas expressamente pela legislação complementar; no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional, ou que dela não puderem ser identificadas como consequências lógicas. Eis o teor dos referidos dispositivos:

(...)

Nesse contexto, entendo que os incisos I e V do artigo 29 se amoldam ao inciso I do artigo 14 do CTN (“não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título”); e o inciso II do artigo 29 ajusta-se ao inciso II do artigo 14 do CTN (“aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais”). E, como consequências dedutivas do inciso III do artigo 14 do CTN (“manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”), tem-se os incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009. Portanto, não vislumbro a alegada inconstitucionalidade formal do artigo 29 e incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII.

A mesma conclusão não pode ser dada ao inciso VI do art. 29 supratranscrito, uma vez que estabelece prazo de obrigação acessória tributária, em discordância com o disposto no CTN. Deveria, portanto, estar previsto em lei complementar, conforme já decidido por esta Suprema Corte. Confirma-se: (...).”

141. Nesse sentido, o Ministro Relator, ao assentar a constitucionalidade do art. 29, *caput* e dos citados incisos, por entendê-los ajustados aos limites estabelecidos em lei complementar (CTN, art. 14), considera legítimo o gozo da salvaguarda, tratada no art. 195, §7º, da CF, pelas entidades certificadas que atestem o cumprimento do art. 14, do CTN, através das normas procedimentais veiculadas no art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, podendo seus efeitos retroagirem na forma do art. 3º, *caput*, da Lei nº 12.101, de 2009, tal como explicado no item anterior.

VII

Conclusões

142. Tendo em vista as considerações lançadas na presente manifestação, é possível concluir o que se segue:

- a) a exigência de certificação constitui um requisito procedimental prévio e válido ao gozo da imunidade tributária, de acordo com a decisão proferida na ADI nº 4480;
- b) desse modo, somente entidades certificadas podem ser imunes, desde que atendam o disposto no art. 14 do CTN c/c art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009 (exceto inciso VI);
- c) a obtenção do certificado requer o preenchimento de requisitos gerais (arts. 1º e 3º) e específicos relativos à respectiva área de atuação da entidade, podendo ser na ‘saúde’ (artigos 4º a 11), na ‘educação’ (artigos 12 a 17) e/ou na ‘assistência social’ (artigos 18 a 20)”, ressalvadas as contrapartidas declaradas nulas na ADI nº 4480 ou neste parecer; caso as particularidades do caso concreto assim recomendem, poderá o Procurador(a) atuante oficial diretamente a Consultoria Jurídica do Ministério responsável pelo procedimento de certificação, a fim de que preste os subsídios necessários à elaboração da defesa da União, nos termos do art. 4º, da Lei nº 9028, de 1995, conforme orientações constantes do item 67, supra;

- d) a certificação detém natureza meramente declaratória, atestando dada situação fático-jurídica preexistente (cumprimento de requisitos gerais e setoriais em determinado período), inclusive para fins tributários, que, uma vez comprovada, rende ensejo ao direito à certificação;
- e) a PGFN não deve mais contestar/impugnar as decisões judiciais que sustentem que o ato de certificação autoriza, nos termos do art. 3º, *caput*, da Lei nº 12.101, de 2009, a produção de efeitos retroativos ao início do exercício fiscal anterior ao do requerimento, inclusive para a imunidade, com fulcro no art. 2º, IV c/c IX e §9º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, seja porque essa tese pode ser depreendida do precedente, seja pela falta de interesse de agir do ente, considerando o risco de uma retroação ainda maior com base no outro entendimento que pode ser depreendido do julgado. Contudo, havendo prova nos autos do **evidente** descumprimento dos requisitos impostos ao gozo da imunidade ou de que a sua comprovação ocorreu em data posterior ao lapso temporal em comento (tal como exemplificado no parágrafo 91, b, deste parecer), a atuação judicial não encontra-se dispensada, consoante esclarecido no item V.4 deste opinativo;
- f) a concessão originária do certificado (art. 1º, da Lei nº 12.101, de 2009) assim como o requerimento de renovação intempestivo (art. 24, §2º, da mesma lei *a contrario sensu*) possuem a mesma disciplina no tocante aos seus efeitos, produzindo-os desde o início do exercício fiscal anterior ao do requerimento, com fulcro no art. 3º, *caput*, da citada lei; ao contrário, nas situações de pedido de renovação tempestivo, haverá prorrogação da validade da certificação anterior até a decisão sobre a renovação, permitindo a produção de efeitos no período (art. 24, §2º, da mesma lei c/c o art. 6º do Decreto nº 8.242, de 2014);
- g) em caso de mora da Administração na apreciação do pedido de certificação, o marco da retroatividade segue a regra geral prevista no art. 3º, *caput*, da Lei nº 12.101, 2009, no sentido de que a produção de seus efeitos retroage ao início do exercício fiscal anterior ao do requerimento. Assim, não mais prevalece o entendimento firmado a esse respeito no Parecer SEI Nº 91/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, cujo item 29 dispõe que "*Caso se admitisse alguma retroatividade em razão de suposta mora, o marco deveria, então, ser o momento a partir do qual foi extrapolado o prazo fixado em lei para apreciação dos requerimentos e não qualquer outro critério alheio aos parâmetros legais.*";
- h) os esclarecimentos fornecidos pelos Ministérios da Cidadania, da Saúde e da Educação consubstanciam subsídios capazes de refutar as decisões judiciais que vinculam a certificação exclusivamente ao cumprimento do art. 14 do CTN c/c art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009 (exceto o inciso VI);
- i) a Fazenda Nacional não deve impugnar o pronunciamento que exija da entidade a comprovação do cumprimento dos requisitos setoriais e do art. 14 do CTN c/c art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009 (exceto o inciso VI), para a certificação, permanecendo a estratégia de atuação em juízo apresentada na ME PGFN/CRJ/COJUD n.º 06, de 18/03/2021 (vide item 69, supra);
- j) as entidades que sequer postularam a certificação administrativamente encontram-se interdidas, por completo, de desfrutarem do benefício fiscal, não havendo assim autorização de dispensa de impugnação judicial; acaso seja identificada essa situação durante a fiscalização, cumpre à RFB lavrar o respectivo auto de infração, ainda que a falta de certificação seja o único óbice ao gozo da imunidade;
- k) resta interditado, também, o usufruto do benefício por entidades educacionais e de assistência social que, apesar de terem pleiteado a certificação perante o Ministério competente, tiveram a expedição do ato negada com fundamento no descumprimento dos requisitos formais considerados constitucionais na ADI nº 4480, quais sejam: arts. 1º, 3º, 13, I e II, 18, §§ 1º e 2º, incisos I, II e III, e § 3º, 19 e 20, todos da Lei nº 12.101, de 2009. Em tais circunstâncias, orienta-se a manter a impugnação judicial em prol da validade de tais requisitos, com fundamento na eficácia vinculante e *erga omnes* do acórdão-paradigma. Constatada essa mesma conjuntura durante a fiscalização, recomenda-se à RFB proceder a

lavratura do auto de infração, com respaldo no mesmo fundamento, ainda que a falta de certificação seja o único óbice à salvaguarda, ou seja, ainda que a entidade observe o art. 14 do CTN c/c art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009 (salvo o VI);

l) nas ações judiciais em que as entidades beneficentes educacionais e de assistência social desprovidas de certificado postulem em juízo o direito à imunidade, caso o pedido de certificação tenha sido negado administrativamente por força do descumprimento puro e simples de contrapartidas declaradas nulas na ADI nº 4480[37] ou assim reconhecidas neste parecer[38], deve-se compreender que a falta de certificação na espécie, por si só, não poderá constituir óbice à fruição da imunidade. Por conta disso, caracterizada essa situação em juízo, exsurge, quanto ao pedido de direito à imunidade para essas entidades, hipótese de dispensa de impugnação judicial, nos termos autorizado pelo art. 19, V ou §9º, ambos da Lei nº 10.522, de 2002. Conseqüentemente, verificada essa mesma situação durante o procedimento de fiscalização, recomenda-se à RFB não lavrar o auto de infração se a entidade comprovar o cumprimento das obrigações do art. 14 do CTN c/c art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009 (exceto inciso VI), estando sua atuação fundamentada nos arts. 19, V e §9º c/c 19-A, §1º, da Lei nº 10.522, de 2002;

m) a estratégia de atuação judicial contra as decisões judiciais que presumem a análise dos requisitos da benesse tributária durante o pleito de certificação, geralmente com amparo no art. 21, §1º, da Lei nº 12.101, de 2009, encontra-se detalhada no item V.3;

n) enquanto pende a elaboração de uma diretriz técnica por parte da RFB acerca da documentação a ser analisada para fins de verificação dos requisitos da imunidade, orienta-se provisoriamente que o Procurador atuante no feito avalie os documentos listados no art. 3º, do Decreto nº 8.242, de 2014, e verifique a regularidade fiscal e do FGTS da entidade (art. 29, III, da Lei nº 12.101, de 2009). Tendo em vista que o Parecer nº 55/2015/DECOR/CGU/AGU determina aos órgãos certificadores analisar exaustivamente os requisitos aludidos no art. 29, I, II e V, da mesma lei, o foco dos Procuradores deve recair nos demais incisos (exceto o VI), a fim de otimizar a difícil tarefa em voga;

o) quanto ao modo de aferir a comprovação (ou não) da imunidade e/ou sobre o teor dos quesitos a serem formulados no caso concreto, recomenda-se, se necessário, o envio de pedido de subsídios[39] diretamente à RFB, na forma disciplinada na Portaria PGFN nº 361, de 2018; as diretrizes contidas nesta alínea e na anterior não obstam a expedição de orientações complementares por parte das unidades descentralizadas da PGFN, à luz de peculiaridades locais ou regionais, voltadas à otimização da atividade contenciosa da Fazenda Nacional;

p) é inviável ampliar os fundamentos determinantes da ADI nº 4480/DF, com fulcro no art. 19, §9º, da Lei nº 12.101, de 2009, para considerar inconstitucionais quaisquer dos requisitos relacionados à certificação das entidades beneficentes do setor de saúde, porquanto o assunto será objeto de análise própria na ADI nº 4891; e

q) a declaração de invalidade do art. 31 da Lei nº 12.101, de 2009, aplica-se a todas as entidades beneficentes, inclusive as atuantes na área da saúde, de modo que a dispensa de impugnação judicial também as alcança;

r) revogam-se o Parecer SEI nº 11605/2020/ME e o Parecer SEI Nº 91/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF no tocante à Lei nº 12.101, de 2009, consolidando-se neste opinativo todos os entendimentos relacionados à ADI nº 4480.

VIII

Encaminhamentos

143. Ante o exposto, recomenda-se o envio deste parecer, com urgência, à RFB, para ciência e manifestação sobre (i) a documentação requerida para avaliar o cumprimento dos requisitos da salvaguarda (art. 14 do CTN c/c art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009 (exceto VI), (ii) o modo de aferir a comprovação da

imunidade, bem como (iii) a formulação de quesitos periciais padrão a serem apresentados em juízo no caso de realização de prova pericial.

144. Sugere-se, ainda, o envio desta manifestação à Procuradoria-Geral da União, para ciência e avaliação quanto ao cabimento da extensão da *ratio decidendi* da ADI nº 4480, com base no art. 19, §9º c/c art. 19-D, da Lei nº 10.522, de 2002[40], de maneira a considerar nulas as contrapartidas previstas arts. 13-A, §§1º ao 4º, 13-B, II, §1º, I e II, §§2º ao 6º e 13-C, *caput* e §§1º e 2º, da Lei nº 12.101, de 2009, que não foram objeto da referida decisão, com vistas a uniformizar a atuação da representação judicial da União no trato da matéria.

145. Propõe-se a remessa desta manifestação à CAEJ, para a atualização das fundamentações padrão nº 02565, nº 02565 e nº 02565 ao teor deste parecer.

146. Sugere-se, por fim, o envio deste parecer à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, à Consultoria Jurídica Junto ao Ministério da Educação, à Consultoria Jurídica Junto ao Ministério da Cidadania e à Consultoria Jurídica Junto ao Ministério da Saúde, todos para conhecimento, bem como ampla divulgação à carreira.

147. Ademais, propõe-se que sejam realizadas as alterações pertinentes na gestão de matérias no Sistema de Acompanhamento Judicial – SAJ, bem como a inclusão dos seguintes documentos como anexos ao presente parecer: NOTA nº 00237/2021/CONJUR-MC/CGU/AGU, Despacho nº 0020076747 da Coordenação-Geral de Certificação de Entidades Benéficas de Assistência Social em Saúde - CGCER e Informações nº 00218/2021/CONJUR-MS/CGU/AGU.

148. À consideração superior.

Documento assinado eletronicamente

JULIANA BUARQUE SANTANA LOMBARDI

Procuradora da Fazenda Nacional

[1] Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre: ([Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019](#)).

(...)

V - tema fundado em dispositivo legal que tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso e tenha tido sua execução suspensa por resolução do Senado Federal, ou tema sobre o qual exista enunciado de súmula vinculante ou que tenha sido definido pelo Supremo Tribunal Federal em sentido desfavorável à Fazenda Nacional em sede de controle concentrado de constitucionalidade; ([Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019](#)).

[2] Art. 2º. Sem prejuízo do disposto no artigo precedente, fica dispensada a apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões, interposição de recursos, bem como recomendada a desistência dos já interpostos, nas seguintes hipóteses:

(...)

IV - tema fundado em dispositivo legal que tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal – STF em sede de controle difuso e tenha tido sua execução suspensa por Resolução do Senado Federal (art. 52, inc. X, da Constituição Federal de 1988) ou por ato da Presidência da República (artigo 1º, § 3º, do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997), ou tema que tenha sido definido pelo STF em sentido desfavorável à Fazenda Nacional em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

[3] § 9º A dispensa de que tratam os incisos V e VI do caput deste artigo poderá ser estendida a tema não abrangido pelo julgado, quando a ele forem aplicáveis os fundamentos determinantes extraídos do julgamento paradigma ou da jurisprudência consolidada, desde que inexistir outro fundamento relevante que justifique a impugnação em juízo. ([Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019](#)).

[4] Art. 2º-A. Quando a dispensa de que trata o art. 2º, V e VII, depender da extensão a tema não especificamente abrangido pelos precedentes, deverão ser observados os seguintes requisitos: I - aplicabilidade dos fundamentos determinantes extraídos do julgamento paradigma ou da jurisprudência consolidada; e, II - inexistência de outro fundamento relevante que justifique a impugnação em juízo.

[5] As indagações versadas nesta nota a respeito da declaração de inconstitucionalidade do art. 32, §1º, da Lei nº 12.101, de 2009, foram encaminhadas, por meio da Nota SEI nº 27/2021/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, em atenção ao Regimento Interno da PGFN.

[6] A par do recurso da União, outros Embargos de Declaração foram opostos e acolhidos em parte apenas para fazer constar o art. 29, VI, da Lei 12.101, de 2009, no dispositivo da decisão embargada (o que já havia sido alertado e reconhecido pelo Parecer SEI nº 11.605/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN).

[7] A Nota nº 00022/2021/DECOR/CGU/AGU assim se pronunciou acerca da distribuição de competências entre os órgãos de representação judicial da União para atuar nos processos judiciais relacionadas à Lei nº 12.101, de 2009:

“13. As unidades jurídicas ouvidas, portanto, concordaram com aquilo que já se encontrava sedimentado pelo Parecer nº 055/2015/DECOR/CGU/AGU e pelo Parecer n. 00098/2018/DECOR/CGU/AGU. Destaca-se o seguinte trecho desse último:

A apreciação dos requisitos de ‘certificação’ compete ao respectivo Ministério (da Saúde, da Educação ou do Desenvolvimento Social e Combate à Fome), ao passo que a verificação dos requisitos de “isenção” (imunidade) tributária incumbe à Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB). A mera “certificação” constitui ato administrativo não tributário a cargo do Ministério certificador, sendo distinto do instituto da “isenção” (imunidade) tributária, em que a atribuição recai sobre a Secretaria da Receita Federal do Brasil. Com base nessas premissas, e considerando que o objeto de cognição do magistrado é delimitado pela demanda apresentada em juízo (princípio da congruência), este Departamento, no Parecer 055/2015/Decor-CGU/AGU, entendeu que a verificação do órgão federal competente para representar a União nas ações relativas ao CEBAS depende da análise da causa de pedir e do pedido formulados em processo judicial, do seguinte modo:

(a) se a entidade, no processo judicial, requerer, apenas, a ‘certificação’, com base nos artigos 1º, 3º e 4º a 11 (saúde), ou, 12 a 17 (educação), ou, 18 a 20 (assistência social), todos da Lei nº 12.101/2009, a atribuição é de umas das unidades da Procuradoria-Geral da União;

(b) se a pessoa jurídica, no processo judicial, pleitear, somente, a “isenção” (imunidade) tributária, com fulcro no art. 29 da Lei nº 12.101/2009, a incumbência é de umas das unidades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; e

(c) se a entidade, no processo judicial, requerer tanto a ‘certificação’, embasada nos artigos 1º, 3º e 4º a 11 (saúde), ou, 12 a 17 (educação), ou, 18 a 20 (assistência social), todos da Lei nº 12.101/2009, quanto a “isenção” (imunidade) tributária, com esteio no artigo 29 da Lei nº 12.101/2009, a atribuição é de umas das unidades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

[8] Art. 313. Suspende-se o processo:

(...)

V - quando a sentença de mérito:

a) depender do julgamento de outra causa ou da declaração de existência ou de inexistência de relação jurídica que constitua o objeto principal de outro processo pendente;

[9] Art. 313. Suspende-se o processo:

II - pela convenção das partes;

[10] Art. 1º. Sem prejuízo do disposto no art. 12 da Portaria PGFN Nº 502, de 12 maio de 2016, e nos arts. 9º e 10 da Portaria PGFN Nº 985, de 18 de outubro de 2016, e noutros atos normativos da PGFN, fica a autorizada a celebração, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, desde que observados os requisitos previstos no Código de Processo Civil, das seguintes modalidades específicas de negócio jurídico processual – NJP’s, inclusive mediante a fixação de calendário para a prática de atos processuais:

(...)

Parágrafo único. É vedada a celebração de negócio jurídico processual: I – cujo cumprimento dependa de outro órgão, sem que se demonstre a sua anuência prévia, expressa e inequívoca;

[11] V. tema 32 de repercussão geral (RE-RG nº 566.622) e as ADIs nº 2.028, nº 2.036, nº 2.228, nº 2.621 e nº 4480.

[12] Na ADI nº 4480, o STF afirmou que os aspectos procedimentais relativos à comprovação do cumprimento dos requisitos exigidos pelo art. 14 do CTN podem ser tratados por meio de lei ordinária e, com essa inteligência, validou o art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009,[6] para tal desiderato. Dessa forma, o ateste do art. 14 do CTN se dará pelo preenchimento cumulativo dos requisitos formais do art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009, com exceção apenas do inciso VI.

[13] Essa assertiva será melhor explicada no item V deste parecer.

[14] Art. 303. Nos casos em que a urgência for contemporânea à propositura da ação, a petição inicial pode limitar-se ao requerimento da tutela antecipada e à indicação do pedido de tutela final, com a exposição da lide, do direito que se busca realizar e do perigo de dano ou do risco ao resultado útil do processo.

§ 1º Concedida a tutela antecipada a que se refere o caput deste artigo:

I - o autor deverá aditar a petição inicial, com a complementação de sua argumentação, a juntada de novos documentos e a confirmação do pedido de tutela final, em 15 (quinze) dias ou em outro prazo maior que o juiz fixar;

II - o réu será citado e intimado para a audiência de conciliação ou de mediação na forma do [art. 334](#);

III - não havendo autocomposição, o prazo para contestação será contado na forma do [art. 335](#).

§ 2º Não realizado o aditamento a que se refere o inciso I do § 1º deste artigo, o processo será extinto sem resolução do mérito.

§ 3º O aditamento a que se refere o inciso I do § 1º deste artigo dar-se-á nos mesmos autos, sem incidência de novas custas processuais.

§ 4º Na petição inicial a que se refere o caput deste artigo, o autor terá de indicar o valor da causa, que deve levar em consideração o pedido de tutela final.

§ 5º O autor indicará na petição inicial, ainda, que pretende valer-se do benefício previsto no caput deste artigo.

§ 6º Caso entenda que não há elementos para a concessão de tutela antecipada, o órgão jurisdicional determinará a emenda da petição inicial em até 5 (cinco) dias, sob pena de ser indeferida e de o processo ser extinto sem resolução de mérito.

[15] Art. 303. Nos casos em que a urgência for contemporânea à propositura da ação, a petição inicial pode limitar-se ao requerimento da tutela antecipada e à indicação do pedido de tutela final, com a exposição da lide, do direito que se busca realizar e do perigo de dano ou do risco ao resultado útil do processo.

§ 1º Concedida a tutela antecipada a que se refere o caput deste artigo:

I - o autor deverá aditar a petição inicial, com a complementação de sua argumentação, a juntada de novos documentos e a confirmação do pedido de tutela final, em 15 (quinze) dias ou em outro prazo maior que o juiz fixar;

II - o réu será citado e intimado para a audiência de conciliação ou de mediação na forma do [art. 334](#);

III - não havendo autocomposição, o prazo para contestação será contado na forma do [art. 335](#).

§ 2º Não realizado o aditamento a que se refere o inciso I do § 1º deste artigo, o processo será extinto sem resolução do mérito.

§ 3º O aditamento a que se refere o inciso I do § 1º deste artigo dar-se-á nos mesmos autos, sem incidência de novas custas processuais.

§ 4º Na petição inicial a que se refere o caput deste artigo, o autor terá de indicar o valor da causa, que deve levar em consideração o pedido de tutela final.

§ 5º O autor indicará na petição inicial, ainda, que pretende valer-se do benefício previsto no caput deste artigo.

§ 6º Caso entenda que não há elementos para a concessão de tutela antecipada, o órgão jurisdicional determinará a emenda da petição inicial em até 5 (cinco) dias, sob pena de ser indeferida e de o processo ser extinto sem resolução de mérito.

Art. 304. A tutela antecipada, concedida nos termos do [art. 303](#), torna-se estável se da decisão que a conceder não for interposto o respectivo recurso.

§ 1º No caso previsto no caput, o processo será extinto.

§ 2º Qualquer das partes poderá demandar a outra com o intuito de rever, reformar ou invalidar a tutela antecipada estabilizada nos termos do caput.

§ 3º A tutela antecipada conservará seus efeitos enquanto não revista, reformada ou invalidada por decisão de mérito proferida na ação de que trata o § 2º.

§ 4º Qualquer das partes poderá requerer o desarquivamento dos autos em que foi concedida a medida, para instruir a petição inicial da ação a que se refere o § 2º, prevento o juízo em que a tutela antecipada foi concedida.

§ 5º O direito de rever, reformar ou invalidar a tutela antecipada, previsto no § 2º deste artigo, extingue-se após 2 (dois) anos, contados da ciência da decisão que extinguiu o processo, nos termos do § 1º.

§ 6º A decisão que concede a tutela não fará coisa julgada, mas a estabilidade dos respectivos efeitos só será afastada por decisão que a revir, reformar ou invalidar, proferida em ação ajuizada por uma das partes, nos termos do § 2º deste artigo.

[16] Nesse mesmo sentido, o inciso V do art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002.

[17] V. tema 32 de repercussão geral (RE-RG nº 566.622) e as ADIs nº 2.028, nº 2.036, nº 2.228 e nº 2.621.

[18] § 9º A dispensa de que tratam os incisos V e VI do caput deste artigo poderá ser estendida a tema não abrangido pelo julgado, quando a ele forem aplicáveis os fundamentos determinantes extraídos do julgamento paradigma ou da jurisprudência consolidada, desde que inexistam outros fundamentos relevantes que justifiquem a impugnação em juízo. [\(Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019\)](#)

[19] Sendo a certificação um requisito formal sediado em lei e expressamente validado pelo STF, em sede de controle concentrado, cujo efeito é vinculante e *erga omnes*, o afastamento da sua incidência caracteriza afronta à autoridade do decidido pelo STF na ADI nº 4480, ensejando o cabimento de reclamação, com fundamento no art. 988, III e § 4º, do CPC, c/c o art. 102, I, "1", e § 2º, da Constituição Federal.

[20] No próximo item, serão prestadas orientações sobre a defesa em juízo em tal situação.

[21] V. art. 13, III, § 1º, I e II, §§ 3º e § 4º, I e II, e §§ 5º, 6º e 7º, art. 14, §§ 1º e 2º, da Lei nº 12.101, e art. 18, *caput*, da Lei nº 12.101, de 2009.

[22] V. arts. 13-A, §§1º ao 4º, 13-B, II, §1º, I e II, §§2º ao 6º e 13-C, *caput* e §§1º e 2º, da Lei nº 12.101, de 2009.

[23] Tema nº 32 de Repercussão Geral RE-RG nº 566.622, com as ADIs nº 2.028, nº 2.036, nº 2.228 e nº 2.621.

[24] No caso atual, o art. 14 do CTN.

[25] Essa regra comporta exceções em algumas situações envolvendo as entidades beneficentes educacionais e de assistência social, não encontrando brecha para as entidades atuantes na área da saúde.

[26] Ministério da Educação, Ministério da Cidadania e Ministério da Saúde.

[27] Todos os requisitos relativos à imunidade serão excepcionalmente analisados pelos ministérios certificadores, excepcionalmente, se houver determinação judicial nesse sentido.

[28] Para tal finalidade, recomenda-se a observância dos trâmites previstos na Portaria AGU nº 1547 de 29/10/2008, que dispõe sobre a requisição de elementos de fato e de direito necessários à atuação dos membros da Advocacia-Geral da União e da Procuradoria-Geral Federal na defesa dos direitos e interesses da União. De maneira geral, o fluxo é o seguinte: o pedido de subsídios é encaminhado à Consultoria Jurídica (Conjur) do Ministério responsável pela matéria discutida no processo; a consultoria presta os subsídios de direito e, se houver matéria fática também a ser esclarecida, a própria Conjur encaminha ao órgão competente no Ministério para responder dentro do prazo assinalado pelo solicitante (que não será inferior à metade do prazo processual). As informações acerca das Consultorias de cada Ministério (titularidade, endereço, forma de contato etc.) também são facilmente encontradas nos respectivos sites.

[29] Art. 4º Na defesa dos direitos ou interesses da União, os órgãos ou entidades da Administração Federal fornecerão os elementos de fato, de direito e outros necessários à atuação dos membros da AGU, inclusive nas hipóteses de mandado de segurança, habeas data e habeas corpus impetrados contra ato ou omissão de autoridade federal. § 1º As requisições objeto deste artigo terão tratamento preferencial e serão atendidas no prazo nelas assinalado. § 2º A responsabilidade pela inobservância do disposto neste artigo será apurada na forma da [Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990](#). § 3º O disposto neste artigo aplica-se às requisições feitas pelos representantes judiciais da União designados na forma do [art. 69 da Lei Complementar nº 73, de 1993](#).

§ 4º Mediante requisição do Advogado-Geral da União ou de dirigente de Procuradoria da Advocacia-Geral da União, e para os fins previstos no **caput**, os órgãos e as entidades da Administração Federal designarão servidores para que atuem como peritos ou assistentes técnicos em feitos específicos, aplicáveis a esta requisição as disposições dos §§ 1º e 2º do presente artigo. [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.180-35, de 2001\)](#)

[30] V. art. 2º: Art. 2º Para fins desta Portaria, entende-se como subsídios as informações circunstanciadas sobre a matéria de fato e a exposição dos motivos do ato administrativo questionado, vinculando-se ao dever de fundamentação e motivação imposto ao administrador ou agente público, necessárias à defesa da Fazenda Nacional, e o auxílio quanto às provas, tais como o exame de documentos juntados pelo interessado, a indicação de assistente técnico e a elaboração de quesitos periciais.

§1º Fatos ou informações que se extraiam do singelo compulsar dos autos do Procedimento Administrativo, ou possam se deprender da evidência dos autos, não se coadunam com o conceito de subsídio de que trata o caput.

§2º Também se enquadram no conceito de subsídio as informações disponíveis em sistemas informatizados, ainda que acessíveis pela PGFN.

§3º Sem prejuízo do § 2º deste artigo, recomenda-se que, quando conhecido ou identificado que a espécie de informação é facilmente localizável em sistemas informatizados da RFB cujo acesso seja franqueado à PGFN, a solicitação de subsídios somente seja encaminhada quando imprescindível.

[31] V. art. 2º: Art. 2º Para fins desta Portaria, entende-se como subsídios as informações circunstanciadas sobre a matéria de fato e a exposição dos motivos do ato administrativo questionado, vinculando-se ao dever de fundamentação e motivação imposto ao

administrador ou agente público, necessárias à defesa da Fazenda Nacional, e o auxílio quanto às provas, tais como o exame de documentos juntados pelo interessado, a indicação de assistente técnico e a elaboração de quesitos periciais.

§1º Fatos ou informações que se extraíam do singelo compulsar dos autos do Procedimento Administrativo, ou possam se deprender da evidência dos autos, não se coadunam com o conceito de subsídio de que trata o caput.

§2º Também se enquadram no conceito de subsídio as informações disponíveis em sistemas informatizados, ainda que acessíveis pela PGFN.

§3º Sem prejuízo do § 2º deste artigo, recomenda-se que, quando conhecido ou identificado que a espécie de informação é facilmente localizável em sistemas informatizados da RFB cujo acesso seja franqueado à PGFN, a solicitação de subsídios somente seja encaminhada quando imprescindível.

[32] Art. 11. Aplica-se o disposto no artigo antecedente, na hipótese em que os subsídios prestados se limitem:

I - ao argumento de que a solicitação versa sobre subsídios ou matéria de direito, sem sequer expor os motivos que embasaram o ato administrativo questionado;

II - à necessidade de o interessado ingressar com pedido administrativo; ou

III - ao fato de as informações estarem disponíveis em sistemas informatizados da RFB, ainda que compartilhados entre as instituições.

[33] 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.

[34] [Súmula nº 612 - 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. \(Súmula 612, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/05/2018, DJe 14/05/2018\)](#)

[35] Nesse sentido, há diversos julgados do TRF da 3ª, da 4ª e da 5ª Região.

[36] Nesse mesmo sentido, o inciso V do art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002

[37] V. art. 13, III, § 1º, I e II, §§ 3º e § 4º, I e II, e §§ 5º, 6º e 7º, art. 14, §§ 1º e 2º, da Lei nº 12.101, e art. 18, *caput*, da Lei nº 12.101, de 2009.

[38] V. arts. 13-A, §§1º ao 4º, 13-B, II, §1º, I e II, §§2º ao 6º e 13-C, *caput* e §§1º e 2º, da Lei nº 12.101, de 2009.

[39] V. art. 2º: Art. 2º Para fins desta Portaria, entende-se como subsídios as informações circunstanciadas sobre a matéria de fato e a exposição dos motivos do ato administrativo questionado, vinculando-se ao dever de fundamentação e motivação imposto ao administrador ou agente público, necessárias à defesa da Fazenda Nacional, e o auxílio quanto às provas, tais como o exame de documentos juntados pelo interessado, a indicação de assistente técnico e a elaboração de quesitos periciais.

§1º Fatos ou informações que se extraíam do singelo compulsar dos autos do Procedimento Administrativo, ou possam se deprender da evidência dos autos, não se coadunam com o conceito de subsídio de que trata o caput.

§2º Também se enquadram no conceito de subsídio as informações disponíveis em sistemas informatizados, ainda que acessíveis pela PGFN.

§3º Sem prejuízo do § 2º deste artigo, recomenda-se que, quando conhecido ou identificado que a espécie de informação é facilmente localizável em sistemas informatizados da RFB cujo acesso seja franqueado à PGFN, a solicitação de subsídios somente seja encaminhada quando imprescindível.

[40] Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre: [\(Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019\)](#).

(...)

§ 9º A dispensa de que tratam os incisos V e VI do caput deste artigo poderá ser estendida a tema não abrangido pelo julgado, quando a ele forem aplicáveis os fundamentos determinantes extraídos do julgamento paradigma ou da jurisprudência consolidada, desde que inexistam outros fundamentos relevantes que justifiquem a impugnação em juízo. [\(Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019\)](#).

Art. 19-D. À Procuradoria-Geral da União, à Procuradoria-Geral Federal e à Procuradoria-Geral do Banco Central do Brasil aplica-se, no que couber, o disposto nos arts. 19, 19-B e 19-C desta Lei, sem prejuízo do disposto na Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997. [\(Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019\)](#) (...)

Anexo I - Tabelas Resumo

Certificação e imunidade	
Orientações	Providências
<ul style="list-style-type: none"> A certificação não se confunde com a imunidade; Requisitos gerais para a certificação: arts 1º e 3º da Lei nº 12.101/2009; Requisitos específicos (área de atuação da entidade) para a certificação: artigos 4º a 11 (saúde), artigos 12 a 17 (educação) e/ou 	<ul style="list-style-type: none"> Se necessários esclarecimentos complementares, o(a) Procurador(a) responsável deve oficiar a Consultoria Jurídica do respectivo Ministério setorial (Cidadania, Saúde e Educação) a fim de que preste os subsídios necessários à elaboração da defesa da União, nos termos do art. 4º, da Lei nº 9028/1995 (vide item 67 do Parecer);

artigos 18 a 20 (assistência social), ressaltadas as contrapartidas reputadas inválidas, por força do julgado ou da extensão da *ratio*;

- Documentação necessária para certificação (art. 21, §1º, da Lei nº 12.101/2009) vide itens 64 e 66 do Parecer, que reproduzem, respectivamente, a resposta dos Ministérios setoriais e o art. 3º, do Decreto nº 8.242/2014, que regulamenta a Lei nº 12.101/2009;
- O cumprimento do art. 14 do CTN c/c art. 29 (exceto inciso VI), da Lei nº 12.101/2009, não é avaliado durante o procedimento de certificação, por se tratar de imposição exclusiva à fruição da imunidade, cuja análise incumbe à RFB;
- Ademais, basta à entidade beneficente obter a certificação válida e cumprir as respectivas exigências da salvaguarda (art. 14 do CTN, através das normas procedimentais veiculadas no art. 29 da Lei nº 12.101/2009) para usufruir o benefício fiscal. O cumprimento de tais requisitos será objeto de fiscalização a posteriori pela autoridade fiscal, que deverá efetuar o lançamento das contribuições devidas no período quando constatar a inobservância dos requisitos legais, incluindo a falta de certificação nas situações não ressaltadas neste parecer.

- Devem ser impugnadas as decisões judiciais que vinculam a certificação exclusivamente ao cumprimento do art. 14 do CTN c/c art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009 (exceto o inciso VI), que são os requisitos para fruição da imunidade;
- Lado outro, acaso a decisão judicial exija da entidade a comprovação do cumprimento dos requisitos setoriais e do art. 14 do CTN c/c art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009 (exceto o inciso VI), para fins de certificação, cabível adotar a postura de aquiescência silenciosa;
- No que diz respeito à retroação do efeitos da imunidade ao início do exercício fiscal anterior ao do requerimento de certificação (art. 3º, caput, da Lei nº 12.101/2009) os itens 84/92 do Parecer orientam a atuação da carreira diante de diversas possibilidades fáticas:
 - Havendo na documentação acostada aos autos prova evidente de que a entidade certificada não cumpre o art. 14 do CTN c/c art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009 (exceto VI) e o juízo concedeu a retroação da salvaguarda na forma do art. 3º, caput, da Lei nº 12.101, de 2009: orienta-se a impugnar especificamente essa parte da decisão, para negar-lhe totalmente o direito à imunidade, devendo-se demonstrar em juízo o descumprimento dos requisitos da lei complementar. As alegações genéricas de impugnação nesse sentido devem ser evitadas, porque não têm aderência no Poder Judiciário;
 - Havendo na documentação acostada aos autos evidente comprovação do cumprimento do art. 14 do CTN c/c art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009 (exceto VI) em data posterior à prevista no art. 3º, caput, da Lei nº 12.101. Exemplificando: entidade requereu a certificação em 3/3/2019, obteve o certificado em 2020, retroação dos efeitos do certificado à 1/1/2018, o juízo admitiu a retroação da imunidade desde 1/1/2018, mas ficou evidente dos autos que a entidade comprovou que somente passou a atender os requisitos da imunidade em 9/9/2018. Nessa situação, orienta-se a impugnar especificamente esse capítulo da decisão, para negar-lhe o direito à imunidade desde 1/1/2018, considerando que o gozo legítimo da salvaguarda se faz cabível a partir do cumprimento dos requisitos da lei complementar, ou seja, a partir de

9/9/2018. Esse marco temporal da imunidade precisa ser devidamente comprovado em juízo, sob pena de manutenção da retroação em data indevida, sendo insuficientes e descabidas as alegações genéricas para tal finalidade;

- Havendo na documentação acostada aos autos indícios do cumprimento do art. 14 do CTN c/c art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009 (exceto VI) desde o marco temporal descrito no art. 3º, caput, da Lei nº 12.101, de 2009: nessa situação, recomenda-se não atuar judicialmente, com amparo no art. 2º, IV ou IX c/c §9º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, seja porque essa tese alinha-se, em grande medida, à *ratio decidendi* da ADI nº 4480, seja pela falta de interesse de agir do ente, considerando a ausência de elementos robustos aptos a refutar a presunção judicial somado ao risco de uma retroação ainda maior com base no mesmo precedente.
- Havendo na documentação acostada aos autos indícios do cumprimento do art. 14 do CTN c/c art. 29, da Lei nº 12.101, de 2009 (exceto VI) em período anterior ao marco temporal descrito no art. 3º, caput, da Lei nº 12.101, de 2009, sendo que o juízo limitou a retroação na forma desse dispositivo. Em tal hipótese, recomenda-se não atuar judicialmente, com amparo no art. 2º, IV ou IX c/c §9º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, seja porque essa tese pode ser depreendida dos fundamentos determinantes da ADI nº 4480, seja pela falta de interesse de agir do ente, considerando o risco de uma retroação ainda maior.
- Como se percebe, a PGFN não deve mais contestar/impugnar as decisões judiciais que, com fulcro na citada lei, sustentem que o ato de certificação autoriza, nos termos do art. 3º, caput, da Lei nº 12.101/2009, a produção de efeitos retroativos ao início do exercício fiscal anterior ao do requerimento, inclusive para a imunidade, com fulcro no art. 2º, IV c/c IX e §9º, da Portaria PGFN nº 502/2016, seja porque essa tese pode ser depreendida do precedente, seja pela falta de interesse de agir do ente, considerando o risco de uma retroação ainda maior. Contudo, havendo prova nos autos do evidente descumprimento dos requisitos impostos ao gozo da imunidade ou de que a sua comprovação ocorreu em data

	<p>posterior ao lapso temporal em comento, a atuação judicial não encontra-se dispensada;</p> <ul style="list-style-type: none"> • Idem para os casos em que a decisão judicial concede a retroação da imunidade a um período anterior ao aludido no art. 3º, caput, da Lei nº 12.101, de 2009, no qual a entidade não possui certificado. Em tais situações, orienta-se a defender a possibilidade de retroação da imunidade da entidade certificada, consoante prevê o art. 3º, caput, da Lei nº 12.101/2009, caso não haja prova evidente e robusta nos autos em sentido contrário, sendo estratégica a linha de atuação de considerar que a documentação apresentada na certificação acoberta presumidamente o exame dos requisitos nesse período; • Ao contrário, estando evidente nos autos a falta de comprovação do cumprimento da salvaguarda ou a comprovação de que os seus requisitos ocorreram em data posterior à referida no art. 3º, caput, da Lei nº 12.101, de 2009, deve-se negar o direito à imunidade no primeiro caso e, no segundo, defender o direito à imunidade apenas a partir do marco em que houve a comprovação (tal como exemplificado no parágrafo 91, b, deste parecer); • Acaso seja determinada a realização de prova pericial para aferir se houve ou não o atendimento dos requisitos legais exigidos para o gozo da imunidade, prevista no art. 195, § 7º, da CF, vide itens 93/102 com as orientações pertinentes; • No que pertine à questão da renovação da certificação, a declaração de nulidade do art. 31, da Lei nº 12.101/2009, impacta tanto a concessão originária da certificação quanto as situações de renovação intempestiva, na medida em que ambos produzirão seus efeitos, desde o início do exercício fiscal anterior ao do requerimento, com fulcro no art. 3º, caput, da citada lei. Já nas situações de pedido de renovação tempestivo, haverá prorrogação da validade da certificação anterior até a decisão sobre a renovação, permitindo a produção de efeitos no período (art. 24, §2º, da mesma lei).
--	--

Entidades beneficentes - área da saúde	
Orientações	Providências
<ul style="list-style-type: none"> • Sem dispensa de contestar e recorrer; 	<ul style="list-style-type: none"> • Postular, em preliminar, a suspensão do feito,

permanecem aplicáveis os requisitos gerais (arts. 1º e 3º) e específicos (arts. 4º a 11) da Lei nº 12.101/2009; discussão em curso na ADI nº 4891.

- nos termos autorizado pelo art. 313, V, “a”, do CPC, diante da pendência de apreciação da ADI nº 4891 pelo STF;
- Possibilidade de celebração de um negócio jurídico processual, a teor do art. 313, II, do CPC c/c Portaria PGFN nº 360/2018, lembrando que, se o objeto do acordo envolver obrigação de outro órgão (por exemplo, certificação ou fiscalização), deve-se obter a prévia anuência do respectivo órgão competente (art. 1º, parágrafo único, inciso I, da Portaria PGFN nº 360/2018);
 - Se inviável o sobrestamento, alegar todas as prejudiciais e preliminares aplicáveis e manter a defesa de mérito, insistindo na tese de que a entidade, para fazer jus à imunidade, deve estar certificada como beneficente, tal como restou decidido na ADI nº 4480, mediante cumprimento de todos os requisitos gerais e setoriais exigidos pelo Ministério da Saúde, além da comprovação de todas as obrigações insertas no art. 14 do CTN c/c art. 29, da Lei nº 12.101/2009 (com exceção do VI);
 - Não se reputa viável a apresentação de contestação e recursos com o único e exclusivo propósito de requerer a suspensão do processo até que o STF delibere sobre o objeto da ADI nº 4891;
 - Se concedida tutela antecipada em caráter antecedente, na forma dos arts. 303 e 304 do CPC, é indispensável a interposição do agravo de instrumento, sob pena de estabilização dos efeitos da decisão concessiva e extinção do processo;
 - Decisões judiciais que afastam a incidência do art. 31, da Lei nº 12.101/2009, para o setor de saúde, não devem mais ser impugnadas nesse ponto;
 - Em que pese a impossibilidade de não atuação justificada com base no inciso IV do artigo 2º da Portaria PGFN nº 502/2016, nada impede que, diante do caso concreto, o(a) Procurador(a) responsável justifique a não atuação com qualquer outro dos fundamentos.

Entidades beneficentes - área da educação

Orientações	Providências
<ul style="list-style-type: none"> • Somente entidades certificadas podem ser imunes, desde que atendam o disposto no art. 14 do CTN c/c art. 29, 	<ul style="list-style-type: none"> • Há dispensa (art. 19, V e §9º, da Lei nº 10.522/2002) de impugnação judicial contra os pedidos e/ou contra as decisões que

<p>da Lei nº 12.101/2009 (exceto inciso VI);</p> <ul style="list-style-type: none"> • Constitucionalidade dos arts. 1º e 13, I e II, da Lei nº 12.101/2009. Certificação pode ser instituída e exigida por Lei ordinária (art. 195, §7º, da CF). É requisito procedimental prévio, a ser cumprido pelas entidades beneficentes de educação, durante a sua constituição e o seu funcionamento (fiscalização e controle), para fruição da imunidade; • Inconstitucionalidade dos arts. 13, III, § 1º, I e II, § 3º, § 4º, I e II, e §§ 5º, a 7º e o art. 14, §§ 1º e 2º, todos da Lei nº 12.101/2009. Impossibilidade de previsão de contrapartidas (concessão de bolsas de estudo e forma de distribuição dessas bolsas) e/ou definição do modo beneficente por lei ordinária como requisito à obtenção do certificado (art. 146, II, da CF, limites materiais da imunidade exigem lei complementar); • O mesmo raciocínio aplica-se aos arts. 13-A, §§1º ao 4º, 13-B, II, §1º, I e II, §§2º ao 6º e 13-C, caput e §§1º e 2º, da Lei nº 12.101/2009 (oferta de bolsas de estudo nas proporções neles enunciados). 	<p>postulem/defiram o gozo da imunidade às entidades destituídas de certificado, desde que a justificativa para o indeferimento seja a não concessão de bolsas de estudo nos termos da lei, e que os demais requisitos restem cumpridos (art. 14 do CTN c/c art. 29 da Lei nº 12.101/2009, salvo VI). RFB pode deixar de lavrar o auto de infração, se a entidade comprovar as obrigações do art. 14 do CTN c/c art. 29, da Lei nº 12.101/2009 (exceto inciso VI), estando sua atuação respaldada nos arts. 19, V e §9º c/c 19-A, §1º, da Lei nº 10.522/2002;</p> <ul style="list-style-type: none"> • De outra parte, se não comprovados os requisitos formais validados pelo STF (arts. 1º, 13, I e II, da Lei nº 12.101/2009) ou, ainda, se não foi postulada administrativamente a certificação, deve ser apresentada defesa, preliminarmente aventando a falta de interesse (inexistência pretensão resistida dos ministérios certificantes) e, no mérito, em favor da própria certificação e do preenchimento dos seus requisitos formais, como antecedente necessário ao usufruto do beneplácito constitucional, tal como fora decidido pelo STF na ADI nº 4480. RFB terá respaldo legal para lavrar o auto de infração, ainda que a falta de certificação seja o único impedimento à imunidade.
---	--

Entidades beneficentes - área da assistência social	
Orientações	Providências
<ul style="list-style-type: none"> • Somente entidades certificadas podem ser imunes, desde que atendam o disposto no art. 14 do CTN c/c art. 29, da Lei nº 12.101/2009 (exceto inciso VI); • Constitucionalidade dos arts. 1º e 18, §§ 1º e 2º, incisos I, II e III, e § 3º, 19 e 20, da Lei nº 12.101/2009. É requisito procedimental prévio, a ser cumprido pelas entidades beneficentes da assistência social, durante a sua constituição e o seu funcionamento (fiscalização e controle), para fruição da imunidade; • Inconstitucionalidade do art. 18, caput, da Lei nº 12.101/2009. Impossibilidade de previsão de contrapartidas (prestação gratuita dos serviços socioassistenciais) e/ou 	<ul style="list-style-type: none"> • Há dispensa (art. 19, V e §9º, da Lei nº 10.522/2002) de impugnação judicial contra os pedidos e/ou contra as decisões que postulem/defiram o gozo da imunidade às entidades beneficentes educacionais e de assistência social destituídas de certificado, desde que a justificativa para o indeferimento seja a não concessão de bolsas de estudo ou a não prestação gratuita dos serviços socioassistenciais (contrapartidas), e que os demais requisitos restem cumpridos (art. 14 do CTN c/c art. 29 da Lei nº 12.101/2009, salvo VI). RFB pode deixar de lavrar o auto de infração, se a entidade comprovar as obrigações do art. 14 do CTN c/c art. 29, da Lei nº 12.101/2009 (exceto inciso VI), estando sua atuação respaldada nos arts. 19, V e §9º c/c 19-A, §1º, da Lei nº 10.522/2002.

definição do modo beneficente por lei ordinária como requisito à obtenção do certificado (art. 146, II, da CF, limites materiais da imunidade exigem lei complementar);

- De outra parte, se não comprovados os requisitos formais validados pelo STF (arts. 1º, 3º, 13, I e II, 18, §§ 1º e 2º, incisos I, II e III, e § 3º, 19 e 20, todos da Lei nº 12.101/2009) ou, ainda, se não foi postulada administrativamente a certificação, deve ser apresentada defesa, preliminarmente aventando a falta de interesse (inexistência de pretensão resistida dos ministérios certificantes) e, no mérito, em favor da própria certificação e do preenchimento dos seus requisitos formais, como antecedente necessário ao usufruto do beneplácito constitucional, tal como fora decidido pelo STF na ADI nº 4480. RFB terá respaldo legal para lavrar o auto de infração, ainda que a falta de certificação seja o único impedimento à imunidade.



Documento assinado eletronicamente por **Juliana Buarque Santana Lombardi, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 03/09/2021, às 14:45, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **17242296** e o código CRC **F3B3541E**.



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional
Coordenação de Consultoria Judicial

DESPACHO

Processo nº 10145.100183/2021-12

De acordo com o Parecer 10593 (SEI nº 17242296), que consolidou os entendimentos da Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial relacionados ao julgamento da ADI nº 4480.

Sem prejuízo dos encaminhamentos propostos no opinativo, sugere-se, ainda, o encaminhamento à PGACCAT e RFB, para ciência, bem como análise de proposta de lei complementar com o intuito de sanar os vícios apontados pelo Supremo Tribunal Federal na Lei nº 12.101/09.

Brasília, 14 de setembro de 2021.

Documento assinado eletronicamente

FERNANDO MANCHINI SERENATO

Procurador-Chefe da Divisão de Consultoria em Matéria
Jurídico-Processual

Documento assinado eletronicamente

LUCAS SILVEIRA PORDEUS

Coordenador de Consultoria Judicial

De acordo. À consideração superior.

Documento assinado eletronicamente

MANOEL TAVARES DE MENEZES NETTO

Coordenador-Geral de Representação Judicial da Fazenda Nacional

Aprovo. Encaminhe-se como proposto.

Documento assinado eletronicamente

ADRIANA GOMES DE PAULA ROCHA

Procuradora-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial



Documento assinado eletronicamente por **Fernando Manchini Serenato, Chefe de Divisão**, em 14/09/2021, às 17:56, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Lucas Silveira Pordeus, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 14/09/2021, às 18:17, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).

Documento assinado eletronicamente por **Manoel Tavares de Menezes Netto, Coordenador(a)-Geral da**



Representação Judicial, em 14/09/2021, às 18:56, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Adriana Gomes de Paula Rocha, Procurador(a)-Geral Adjunto(a) da PGAJUD**, em 23/09/2021, às 17:30, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **18440490** e o código CRC **DB69D4BB**.

Referência: Processo nº 10145.100183/2021-12.

SEI nº 18440490