



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

PARECER SEI Nº 91/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF

Documento público. Ausência de sigilo.

Art. 195, §7º, da Constituição Federal. Imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social. Súmula 612 do Superior Tribunal de Justiça.

Orientações à carreira.

Processo SEI nº 10951.102873/2018-06

I

Contexto da análise

Tendo em vista a recente edição da Súmula nº 612 do Superior Tribunal de Justiça - STJ, que trata da imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social, a Coordenação-Geral de Representação Judicial da Fazenda Nacional vem, por meio do presente parecer, analisar o teor da orientação constante no referido enunciado de jurisprudência, com o objetivo de traçar algumas orientações dirigidas à carreira quanto à atuação nos processos judiciais que versem sobre a controvérsia.

2. O enunciado sumular, aprovado pela 1ª Seção do STJ em 9/5/2018, encontra-se vazado nos seguintes termos:

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

3. Sabe-se que, como regra, a existência de Súmula de Tribunal Superior em sentido contrário à tese jurídica defendida pela Fazenda Nacional atrai a incidência do disposto no art. 2º, VI, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, autorizando, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a dispensa de contestação e recursos nos processos que versem sobre o tema. Essa diretriz integra a política de redução de litigiosidade da PGFN, imbuída do espírito de respeito aos precedentes e de prestígio à missão constitucional dos Tribunais Superiores, observadas as respectivas áreas de competência. A PGFN, portanto, não investe contra tese pacificada pelo Tribunal de cúpula competente, desde que, efetivamente, haja pacificação.

4. Justamente nessa perspectiva, e à vista do entendimento uníssono do STJ acerca de alguns aspectos relacionados à imunidade em questão, foi editado o **Ato Declaratório PGFN nº 05/2011**, que

dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e autoriza a desistência dos já interpostos, *“nas ações judiciais que visem obter a declaração de que o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social é meramente declaratório, produzindo efeito ex tunc, retroagindo à data de protocolo do respectivo requerimento, ressalvado o disposto no art. 31 da Lei nº 12.101, de 2009 (data da publicação da concessão da certificação), desde que inexista outro fundamento relevante, como a necessidade de cumprimento da legislação superveniente pelo contribuinte.”*

5. Entretanto, ao analisar a dicção da Súmula nº 612 e os precedentes a ela relacionados, chega-se à conclusão de que o verbete acaba por extravasar os limites da tese jurídica efetivamente pacificada pelo STJ, abordando, com seus termos amplos, aspectos que não foram suficientemente analisados pela Corte Superior. Ademais, o enunciado sumular envereda por questão constitucional que está sob o crivo do STF e em descompasso com a decisão vinculante proferida pela Corte Suprema na ADI nº 2028.

6. As críticas que se fazem à redação da Súmula nº 612 do STJ são de três ordens: (i) o enunciado não ressalva, quanto à eficácia retroativa da certificação, o regime da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009; (ii) a Súmula apregoa os efeitos retroativos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos na lei; (iii) o verbete afirma que os requisitos para a imunidade são os estabelecidos em lei complementar, sem qualquer ressalva.

7. Para a adequada compreensão dessas ponderações, convém explicitar alguns aspectos relevantes do regime de certificação das entidades beneficentes trazido pela Lei nº 12.101, de 2009, relacionados à produção de efeitos da certificação e da imunidade tributária. É o que se passa a expor.

II

Termo inicial dos efeitos da certificação: previsão expressa na Lei nº 12.101, de 2009.

8. Diga-se, em primeiro lugar, que a orientação do STJ no tocante à retroatividade dos efeitos do CEBAS (Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social) se consolidou tendo como pano de fundo legislação distinta da Lei nº 12.101, de 2009^[1], que rege atualmente a disciplina da certificação das entidades beneficentes de assistência social e as condições para gozo da imunidade do art. 195, §7º, da Constituição Federal.

9. No regime do revogado do art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, por exemplo, a obtenção do CEBAS não gerava automaticamente o direito à imunidade, porquanto a fruição do benefício fiscal dependia da apresentação de requerimento específico perante o órgão fazendário, observadas as demais exigências legais. Além disso, a lei não dispunha expressamente sobre o termo *a quo* da produção de efeitos do CEBAS para fins de imunidade. Tal aspecto foi objeto de regulamentação pelo art. 208, §2º, do Decreto nº 3.048, de 1991^[2], segundo o qual, uma vez deferido o requerimento de “isenção” pelo contribuinte, os seus efeitos se produzem a partir da data do protocolo do respectivo requerimento.

10. No entanto, a Lei nº 12.101, de 2009, ao revogar o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, promoveu uma mudança profunda na sistemática do gozo da imunidade em questão.

11. De acordo com o novo marco legal, **a certificação (não mais chamada de CEBAS^[3])**

produz imediatos efeitos na seara tributária. As entidades, desde que atendam aos demais requisitos da lei, já podem deixar de recolher as contribuições abrangidas pela imunidade tão logo seja certificada a sua condição de entidade beneficente, **uma vez que o benefício fiscal vale automaticamente a partir da publicação do ato de concessão da certificação.**

12. Em outras palavras, diferentemente do diploma anterior, a vigente Lei n.º 12.101, de 2009, abandonou o procedimento administrativo de reconhecimento de imunidade, bastando à entidade beneficente obter a certificação válida e cumprir as exigências dos arts. 29 e 30 da lei para usufruir do 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 (art. 32^[4]).

13. O art. 29, *caput*, e sobretudo o art. 31, ambos da Lei n.º 12.101, de 2009, não deixam margem de dúvidas de que, **quanto ao direito à imunidade**, a certificação tem desenganada **feição constitutiva**. Confira-se:

Art. 29. A entidade beneficente **certificada** na forma do Capítulo II **fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991**, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos: (...)

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.

14. Vê-se que, por expressa disposição legal, o direito à imunidade somente poderá ser exercido a partir da publicação da concessão da certificação. A sistemática da Lei n.º 12.101, de 2009, **vincula necessariamente o gozo da imunidade tributária à existência de certificação válida em prol da entidade**, cumpridos os demais requisitos.

15. Essa relação consequencial parece fazer todo sentido à luz do art. 195, §7º, da CF/88, ao instituir que “*São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei*”. Vale dizer, é **pressuposto constitucional** que as entidades devam ser previamente caracterizadas como beneficentes (o que demanda a observância de requisitos materiais e procedimentais), de modo que, a partir desse momento (concessão da certificação) e atendidos os outros requisitos, possam fazer jus à imunidade, **prospectivamente**.

16. Consoante destaca o Parecer PGFN/CAT n.º 284, de 2013, o art. 31 da Lei n.º 12.101, de 2009, objetiva garantir o mínimo de segurança jurídica à atuação da Administração Tributária e ao contribuinte, estabelecendo, de forma clara, a partir de quando o benefício fiscal poderá ser usufruído.

17. Assim, sob os auspícios da Lei n.º 12.101, de 2009, não há sequer como cogitar de gozo da imunidade em período anterior à concessão da certificação, porque essa não foi, a toda evidência, a posição legislativa adotada. **O direito à imunidade, portanto, é contemporâneo à existência de certificação válida**, observados os demais requisitos legais. A imunidade tributária das contribuições aludidas no art. 22 e 23 da Lei n.º 8.212, de 1991, não é o único, mas certamente **é o principal efeito da certificação válida** e somente pode ser usufruída a partir da concessão da certificação.

18. Ademais, quando a Lei nº 12.101, de 2009, quis de alguma forma preservar os efeitos da certificação em período no qual já não mais estaria apta a produzi-los, ela o fez expressamente. É o que admite o seu art. 24, §2º, que prorroga a validade do certificado anterior no caso de **pedido de renovação tempestivamente apresentado**, nestes termos:

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

(...)

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

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

§ 3º Os requerimentos protocolados antes de 360 (trezentos e sessenta) dias do termo final de validade do certificado não serão conhecidos. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

19. Nota-se que a lei diferenciou expressamente as hipóteses de **concessão originária da certificação**, cujo termo inicial de efeitos é a data da publicação do ato que a concede (art. 31 da Lei nº 12.101, de 2009), das situações de **pedido de renovação tempestiva**, em que há 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.

20. Por outro lado, a *contrario sensu* do art. 24, §2º, da Lei nº 12.101, de 2009, acima transcrito, tratando-se de **requerimento de renovação intempestivo**, a lei não abriu flanco à prorrogação de efeitos da certificação anterior^[5]. Por consequência, eventual nova certificação da entidade somente poderá ser admitida sob a **disciplina da concessão originária**, com efeitos a partir da publicação do ato de concessão, a teor do art. 31 já referido. De forma coerente com os ditames da Lei, assim explicita o art. 7º do Decreto nº 8.242, de 2014:

Art. 7º Os requerimentos de renovação protocolados **após** o prazo previsto no § 1º do art. 24 da Lei nº 12.101, de 2009, serão considerados como requerimentos para **concessão da certificação**.

Parágrafo único. A entidade não será beneficiada pela isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, **no período compreendido entre o término da validade da certificação anterior e a data de publicação da decisão, favorável ou desfavorável**. (grifou-se)

21. No mesmo sentido são os revogados arts. 6º, 7º e 8º do Decreto nº 7.237, de 2010:

Art. 6º Para os requerimentos de renovação 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 se a

decisão for desfavorável e proferida até o prazo de seis meses; e

II - da data da publicação da decisão, se esta for desfavorável e proferida após o prazo de seis meses.

Art. 7º Para os requerimentos de renovação protocolados após o 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 o julgamento ocorrer antes do seu vencimento; e

II - da data da publicação da decisão, se esta for proferida após o vencimento da certificação.

Parágrafo único. Na hipótese do inciso II, a entidade não usufruirá os efeitos da certificação no período compreendido entre o término da sua validade e a data de publicação da decisão, independentemente do seu resultado.

Art. 8º O protocolo dos requerimentos de renovação servirá como prova da certificação até o julgamento do processo pelo Ministério competente.

§ 1º O disposto no caput aplica-se aos requerimentos de renovação redistribuídos nos termos do art. 35 da Lei no 12.101, de 2009, ficando assegurado às entidades interessadas o fornecimento de cópias dos respectivos protocolos, sem prejuízo da validade de certidão eventualmente expedida pelo Conselho Nacional de Assistência Social.

§ 2º O disposto no caput não se aplica aos requerimentos de renovação protocolados fora do prazo legal ou com certificação anterior tornada sem efeito, por qualquer motivo.

§ 3º A validade do protocolo e sua tempestividade serão confirmadas pelo interessado mediante consulta da tramitação processual na página do Ministério responsável pela certificação na rede mundial de computadores.

22. Constatou-se, portanto, que a sistemática da Lei nº 12.101, de 2009, foi engendrada de forma a não admitir o gozo da imunidade sem certificação válida, inexistindo espaço para pretenderem-se efeitos retroativos a período desguarnecido de certificação.

23. Quando da tramitação da proposição legislativa que deu origem à Lei nº 12.101, de 2009 (PL nº 3.021/2008, apensado ao PL nº 7494/2006), cogitou-se atribuir efeitos retroativos à “isenção” tributária ao término da validade da certificação anterior, nos processos em que fosse deferida a renovação, independentemente de apresentação tempestiva. A proposta, que tinha por objetivo evitar solução de continuidade do benefício fiscal, constava da Emenda modificativa nº 47^[6], apresentada pelo Deputado José Linhares, mas foi **expressamente rejeitada** durante sua tramitação legislativa, ocasião em que se reafirmou o gozo do benefício fiscal a partir da concessão do certificado e a necessidade de observar o prazo para requerimento de renovação^[7].

24. Mas não é só. O art. 23 do Projeto de lei que deu origem à Lei nº 12.101, de 2009^[8], trazia previsão de efeitos retroativos para as renovações de certificação requeridas em até 6 meses **após a expiração** da validade do certificado anterior, **dispositivo que foi vetado** pelo Presidente da República^[9], quando da sanção da Lei nº 12.101, de 2009.

25. Cabe recordar que o PL nº 3.021, de 2008, foi de autoria do Poder Executivo Federal, constando da Exposição de Motivos Interministerial. nº 00001 - MDS/MPS/MEC/MS/MF, de 10 de março de 2008, que “*Se a entidade já possuía o Cebas e pediu sua renovação dentro do prazo, o novo Cebas, caso deferido, valerá a partir do termo final do anterior, nos termos do § 3º do art. 3º do supracitado Decreto*”.

26. Tem-se, assim, mais evidências de que o novo regime de certificação não transigiu com a

necessidade de observância do prazo para pleitear-se a renovação, nem flexibilizou a premissa de que o gozo da imunidade tributária deve ser contemporâneo à existência de certificação válida.

27. A opção legislativa é tão clara que o art. 31, *caput*, da Lei nº 12.101, de 2009, foi questionado no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4891/DF, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB), sob o argumento de que condicionar os efeitos do benefício fiscal à data da publicação da certificação seria uma indevida limitação ao direito à imunidade previsto na Carta Constitucional^[10].

28. Conclui-se, pois, que a Lei nº 12.101, de 2009, não abre margem à interpretação de que a imunidade tributária pode ser usufruída retroativamente, a abranger período anterior à certificação originária ou anterior à renovação requerida intempestivamente.

29. Por fim, esclareça-se que o Decreto nº 8.242, de 2014 (assim como o revogado Decreto nº 7.237, de 2010), 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 31 da Lei nº 12.101, 2009, devendo tal conduta ser combatida pelos meios adequados (inclusive judiciais). **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.**

30. Tecidas essas considerações, passa-se, então, à análise dos aspectos da Súmula nº 612 que desbordam da tese efetivamente consolidada pelo STJ ou que ingressam em questão alçada à competência do Supremo Tribunal Federal.

III

Primeiro aspecto: a Súmula não ressalva, quanto à eficácia retroativa da certificação, o regime da Lei nº 12.101, de 2009.

31. A redação do enunciado sumular apregoa o **efeito retroativo** do certificado de entidade beneficente de assistência social para os fins da imunidade tributária do art. 195, §7º, da Constituição Federal 1988, mas não ressalva da sua incidência o **regime jurídico inaugurado com a Lei nº 12.101, de 2009**.

32. Embora o STJ já esteja aplicando a orientação quanto à retroatividade dos efeitos também para as certificações regidas pela Lei nº 12.101, de 2009, não se pode afirmar a existência de jurisprudência pacificada pela Corte que pudesse ensejar a edição de súmula nesse sentido.

33. Em primeiro lugar, o que se nota é que o STJ tem aplicado indistintamente a tese de que a certificação é ato declaratório com efeitos *ex tunc*, firmada à luz da legislação diversa da Lei nº 12.101, de 2009 (em alguns casos, à luz da imunidade de impostos prevista no art. 150, VI, “c”, da CF/88^[11], c/c o art. 14 do CTN), aos processos em que se discute a certificação com base na lei em vigor (nº 12.101, de 2009), como se fossem idênticos os regimes, **sem analisar detidamente as peculiaridades do sistema atual**. Esse é, pois, o primeiro aspecto que impede o reconhecimento da pacificação da jurisprudência

quanto à Lei nº 12.101, de 2009.

34. Conforme abordado no item anterior, as previsões explícitas da Lei nº 12.101, de 2009, vinculam o gozo da imunidade a período “coberto” por certificação válida. A opção do legislador infraconstitucional foi clara nesse sentido, nos termos dos arts. 24, 29, *caput*, e 31 da Lei, regulamentados pelos arts. 5º, 6º e 7º do Decreto nº 8.242, de 2014. A impossibilidade de efeitos retroativos da certificação torna-se ainda mais evidente quando se recorda que foram rejeitadas emendas legislativas no projeto que deu origem à Lei nº 12.101, de 2009, as quais admitiam a retroatividade em dadas circunstâncias, como visto.

35. Os raros julgados do STJ que se debruçam especificamente sobre a Lei nº 12.101, de 2009, mencionam de forma muito superficial que os seus arts. 24 (renovação da certificação) e 31 (concessão originária), não teriam o condão de impedir a retroação dos efeitos do certificado^[12]. Vale dizer, **não houve um enfrentamento efetivo da sistemática estabelecida no regime atual**, com a exposição das razões pelas quais a Corte entende que a orientação firmada sob a legislação anterior deveria a ele se estender.

36. Registre-se, que, dentre esses poucos casos, a maioria consistiu na apreciação de agravo interno da Fazenda Nacional que, sem atentar para a circunstância de que o debate gravitava em torno da Lei nº 12.101, de 2009, e não da Lei nº 8.212, de 1991, discutia exclusivamente o marco temporal para fins da retroatividade (data do requerimento ou data da comprovação do preenchimento dos pressupostos da certificação), e não os efeitos retroativos em si. Forçoso é convir que **não há precedente sem debate qualificado**: essa premissa deflui claramente do § 6º do art. 1.036 do CPC, ao dispor que somente podem ser selecionados como paradigma, na sistemática dos recursos extremos repetitivos, “recursos admissíveis que contenham abrangente argumentação e discussão a respeito da questão a ser decidida”.

37. Além disso, o entendimento reverberado pelo STJ em dezenas de julgados sustenta a eficácia declaratória do certificado e seus efeitos *ex tunc* com esteio no julgamento, pelo STF, do **RE nº 115.510/RJ, que versava sobre isenção concedida pela legislação anterior à Constituição Federal de 1988**. Cita-se, a título ilustrativo, o seguinte aresto:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. SUBMISSÃO À REGRA PREVISTA NO ENUNCIADO ADMINISTRATIVO 3/STJ. SUPOSTA OFENSA AO ART. 1.022 DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - CEBAS. NATUREZA DECLARATÓRIA DO ATO. EFEITO EX TUNC. ACÓRDÃO RECORRIDO QUE RECONHECE O CARÁTER FILANTRÓPICO PREEXISTENTE E ANTERIOR AO PROTOCOLO ADMINISTRATIVO. QUESTÃO ATRELADA AO REEXAME DE MATÉRIA DE FATO. 1. Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade, contradição ou erro material, não fica caracterizada ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015.

2. **"O STJ consolidou seu entendimento no sentido de que o certificado que reconhece a entidade como filantrópica, de utilidade pública, tem efeito ex tunc, por se tratar de ato declaratório, consoante orientação consagrada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário n. 115.510/RJ"** (AgRg no AREsp 291.799/RJ, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, DJe 1º/8/13).

3. O reexame de matéria de prova é inviável em sede de recurso especial (Súmula 7/STJ).

4. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp 1673677/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/04/2018, DJe 03/05/2018)

38. No entanto, a questão versada no RE nº 115.510/RJ envolvia benefício fiscal instituído pela Lei nº 3.577, de 1959 e revogado pelo Decreto-lei nº 1572, de 1977^[13], cujas disposições mantinham o direito de entidades filantrópicas já certificadas, que estivessem no gozo da isenção, ou de entidades com certificado provisório expirado que houvessem requerido, em 90 dias da vigência do decreto-lei, o reconhecimento como de utilidade pública e a renovação do certificado. Discutia-se, na espécie, a existência de direito adquirido (art. 153, §3º, da Constituição de 1967) e situação fática peculiar, que envolvia a paralisação dos processos para emissão de Certificados de Filantropia no âmbito do Ministério da Educação.

39. Tratando-se de contexto fático, legal e constitucional absolutamente diverso, se já seria questionável estender a orientação firmada no RE nº 115.510/RJ, aos processos em que se debatem os efeitos da certificação na Lei nº 8.212, de 1991, reputa-se inviável simplesmente aplicar o mesmo entendimento ao regime da Lei nº 12.101, de 2009, cujas **disposições restringem expressamente o gozo da imunidade ao período de certificação válida** da entidade beneficiária.

40. Ademais, diferentemente do RE nº 115.510/RJ, não se está discutindo aqui qualquer direito adquirido à certificação, sendo certo que o STJ apregoa que "A obtenção ou a renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) não exime a entidade do cumprimento dos requisitos legais supervenientes" (Súmula 352/STJ)^[14].

41. Quanto ao argumento, invocado pelo STF no RE nº 115.510/RJ, e replicado nos julgados do STJ, de que a eficácia declaratória e *ex tunc* se justifica já que a concessão do certificado pressupõe o desenvolvimento anterior das atividades de caráter filantrópico, algumas considerações são necessárias.

42. Primeiramente, não se discute que o certificado **declara** dada situação fático-jurídica preexistente (exercício de determinadas atividades em caráter filantrópico), que, uma vez comprovada, rende ensejo ao direito à certificação. Todavia, ao menos quanto ao **direito à imunidade**, a Lei nº 12.101, de 2009, foi absolutamente expressa ao determinar a produção de efeitos prospectivos do certificado, vale dizer, tão somente a partir da publicação do ato de concessão. Portanto, **conquanto declare a existência de situação jurídica anterior, o ato de certificação da Lei nº 12.101, de 2009, possui feição constitutiva para fins tributários, já que a imunidade somente produz efeitos a partir da publicação do ato de concessão.**

43. Como já foi dito, o art. 31, *caput*, da Lei nº 12.101, de 2009, foi questionado no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4891/DF, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB), sob o argumento de que condicionar os efeitos do benefício fiscal à data da publicação do certificado seria uma indevida limitação ao direito à imunidade previsto na Constituição. **Ora, a adequação constitucional dos efeitos prospectivos do certificado já está, portanto, sob o crivo do STF, não sendo possível (sob pena, inclusive, de usurpação de competência do STF) a simples inobservância da disposição legal em tela, o que demandaria obediência ao disposto no art. 97 da Constituição Federal e na Súmula Vinculante 10/STF.**

44. Ante os fundamentos expostos, a despeito da redação ampla da Súmula nº 612, não se considera haver jurisprudência pacificada da Corte Superior no tocante ao regime da Lei nº 12.101, de 2009.

45. Conforme prescreve o art. 926, §2º, do CPC, “Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação”, e, como visto, não se localizou, dentre os julgados do STJ, qualquer acórdão que tenha analisado a Lei nº 12.101, de 2009, com a devida especificidade.

46. Por outro lado, os arts. 489, § 1º, V, 927, § 1º, e 1.022, parágrafo único, II, evidenciam a nulidade de decisão ou acórdão que “se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos”. Trata-se, inclusive, de hipótese em que é cabível ação rescisória, nos termos dos §§ 5º e 6º do art. 966 do CPC.

47. Nesse panorama, parece indispensável instar o STJ a pronunciar-se especificamente sobre a aplicação das regras expressas da Lei nº 12.101, de 2009 (art. 24 e 31), e do Decreto nº 8.242, de 2014 (arts. 5º ao 7º), que interditam qualquer interpretação no sentido da retroatividade de efeitos do certificado de entidade beneficente. **Caso o STJ entenda que o termo inicial previsto na lei não deve prevalecer, compete-lhe, de rigor, declarar incidentalmente a inconstitucionalidade dos respectivos dispositivos (com observância da cláusula de reserva de plenário), ao invés de emprestar-lhes interpretação contrária ao que deles deflui de forma inequívoca.**

48. Assim, opina-se no sentido de que a PGFN continue a impugnar as ações/decisões judiciais que, com fulcro na Lei nº 12.101, de 2009, sustentem que a natureza declaratória do ato de certificação autoriza, para fins de imunidade tributária, a produção de efeitos retroativos a período anterior à data da publicação da certificação ou à data da renovação requerida intempestivamente, tendo em vista o quanto dispõem os arts. 24 e 31 da Lei nº 12.101, de 2009, e os arts. 5º a 7º do Decreto nº 8.242, de 2014.

IV

Segundo aspecto: a Súmula assevera a retroatividade de efeitos da imunidade à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos na lei.

49. Conforme já mencionado, a jurisprudência do STJ pacificou a orientação quanto à eficácia declaratória do CEBAS tomando por base a diretriz do julgamento do RE nº 115.510/RJ pelo STF, que, por sua vez, reconhecia efeitos retroativos **à data do requerimento do certificado de filantropia**. Confira-se:

CERTIFICADO DE FILANTROPIA. ISENÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PATRONAL A PREVIDENCIA PATRONAL. A EXPEDIÇÃO DO CERTIFICADO DE FILANTROPIA TEM CARÁTER DECLARATORIO E COMO TAL GERA EFEITOS EX-TUNC. SE A ENTIDADE REQUEREU O CERTIFICADO ANTES DA DETERMINAÇÃO ADMINISTRATIVA QUE ARQUIVOU OS PROCESSOS RESPECTIVOS, MAS VEIO TE-LO DEFERIDO ANOS DEPOIS, QUANDO REVOGADA A MEDIDA, O SEU DIREITO AS VANTAGENS CONFERIDAS PELA LEI RETROTRAEM A DATA DO REQUERIMENTO, INCLUSIVE O DA ISENÇÃO DA QUOTA PATRONAL DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIARIA. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.

50. Em relação ao regime anterior à Lei nº 12.101, de 2009, a PGFN autorizou a não

apresentação de contestação e recursos nos processos judiciais, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 05, 2011, cujo teor é o seguinte:

(...) fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

“nas ações judiciais que visem obter a declaração de que o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social é meramente declaratório, produzindo efeito *ex tunc*, retroagindo à data de protocolo do respectivo requerimento, ressalvado o disposto no art. 31 da Lei nº 12.101, de 2009 (data da publicação da concessão da certificação), desde que inexista outro fundamento relevante, como a necessidade de cumprimento da legislação superveniente pelo contribuinte.”

51. Nessa toada, a PGFN não mais impugna a eficácia retroativa do certificado **à data da apresentação do respectivo requerimento**, nas demandas que versem sobre a imunidade tributária com espeque na **legislação anterior à lei nº 12.101, de 2009**.

52. Sucede que, já há algum tempo, a interpretação do STJ parece ir além do próprio paradigma por ele utilizado para fundamentar a eficácia meramente declaratória da certificação (RE nº 115.510/RJ).

53. De fato, o STJ tem afirmado reiteradas vezes que o CEBAS “não limita seus efeitos à data do requerimento do certificado, mas sim à **data do preenchimento dos requisitos legais para fruição da imunidade**, visto que o que se declara no ato é justamente o preenchimento de tais requisitos”. Nesse sentido: REsp 1729866/RS, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/05/2018; AgInt no REsp 1600065/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/08/2016; AgInt no AREsp 32.152/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/12/2016, DJe 07/02/2017.

54. Tal compreensão vem sendo externada pelo Colendo STJ tanto em processos judiciais sobre a imunidade com base no art. 55 da Lei nº 8.212/91, quanto naqueles em que se controvertem os ditames da vigente Lei nº 12.101/2009.

55. No entanto, o acatamento da tese de que os efeitos da imunidade retroajam 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^[15].

56. Diga-se, uma vez mais, que essa tese nem mesmo é acatada pelo paradigma interpretativo utilizado pelo STJ (RE nº 115.510/RJ), calcado na ideia da eficácia declaratória *ex tunc* do certificado de filantropia, já que a Corte entendeu **os efeitos devem retroagir à data do requerimento do certificado e não à data em que a entidade preencheu os requisitos para obtê-lo**. Do contrário, conforme adverte o Parecer PGFN/CAT nº 1214, de 2009, gera-se o risco de que qualquer contribuinte que entenda cumprir as exigências para a caracterização do direito à imunidade possa valer-se desse entendimento para negar-se ao cumprimento de suas obrigações fiscais, independentemente de requerimento ou, ainda, quando o seu requerimento esteja sob o crivo da Administração Pública, o que poderia gerar considerável evasão de recursos da Seguridade Social.

57. Por conseguinte, **não se reputa viável admitir que a imunidade retroaja à data do preenchimento dos requisitos legais para fruição da imunidade, seja no sistema da Lei nº 8.212, de 1991, seja no regime vigente.** Para a Fazenda Nacional, o termo *a quo* para efeitos da imunidade é a data do protocolo do requerimento da certificação, nos processos fundados na legislação anterior à Lei nº 12.101, de 1991, conforme orientação do Ato Declaratório nº 05/2011; e a data da publicação da concessão da certificação, para as discussões versadas no novo regime.

58. Conquanto já se anteveja certa dificuldade em obter a reversão da tese contrária à Fazenda Nacional, ainda há espaço para instar o STJ a fazer os necessários enfrentamentos em relação à questão, para que se possa, se for o caso, considerar a jurisprudência como pacífica.

59. O que se percebe, com todas as vênias, é que o Egrégio STJ tem partido da compreensão quanto à eficácia declaratória, firmada no RE nº 115.510/RJ, não apenas para admitir que a certificação tenha efeitos tributários retroativos à data do cumprimento dos requisitos legais; há diversos julgados da Corte que apregoam expressamente **a própria desnecessidade da exigência legal de certificação para estes fins.** Vejamos:

RECURSO ESPECIAL. ART. 1.022 DO CPC/2015. AUSÊNCIA DE OFENSA. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (CEBAS).

ATO DECLARATÓRIO. EFICÁCIA EX TUNC. AFERIÇÃO DO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DO ART. 55 DA LEI 8.212/91. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA.

INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7 DO STJ.

(...)

2. No mérito, a irrisignação não prospera, pois o acórdão recorrido está **em sintonia com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça de que não é suficiente a impedir o reconhecimento da imunidade tributária a ausência do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), pois o referido certificado trata de ato declaratório que possui eficácia ex tunc.**

3. Recurso Especial não provido.

(REsp 1659552/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/08/2017, DJe 13/09/2017)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO NA ÉGIDE DO CPC/1973. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 2 DO STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (CEBAS). ATO DECLARATÓRIO. EFICÁCIA EX TUNC. TERMO INICIAL: DATA DO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. PRECEDENTES. SÚMULA Nº 568 DO STJ. AFERIÇÃO DO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 7 DO STJ.

(...)

2. **O acórdão recorrido se manifestou no mesmo sentido da jurisprudência desta Corte relativamente a não ser suficiente a impedir o reconhecimento da imunidade tributária a circunstância do recorrido não possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), uma vez que o referido certificado trata de ato declaratório e, nessa qualidade, possui eficácia ex tunc.**

Precedentes: AgRg no AREsp 212.376/RJ, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 11/10/2012; AgRg no AREsp 291.799/RJ, Rel.

Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 1/8/2013.

3. No que tange ao termo inicial da eficácia retroativa do ato declaratório de emissão do CEBAS para fins de imunidade tributária, a jurisprudência desta Corte não limita seus efeitos à data do requerimento do certificado, mas sim à data do preenchimento dos requisitos legais para fruição da imunidade, visto que o que se declara no ato é justamente o preenchimento de tais requisitos.

4. A Corte a quo concluiu que a recorrida cumpriu os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, não sendo possível a esta Corte alterar essa conclusão. Igualmente não é possível, no caso concreto, revolver a documentação acostada aos autos para aferir a data do preenchimento dos requisitos legais para o gozo da imunidade, uma vez que para tal providência é vedada em sede de recurso especial em razão do óbice da Súmula nº 7 do STJ.

5. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp 1600065/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/08/2016, DJe 12/08/2016)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ENTIDADE FILANTRÓPICA. CERTIFICADO. NATUREZA DECLARATÓRIA DO ATO. FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO A QUO NÃO ATACADO. SÚMULA 283/STF.

1. A circunstância do recorrido não possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), não é suficiente a impedir o reconhecimento da imunidade tributária no caso concreto pois, a teor da jurisprudência desta Corte, referido certificado trata-se de ato declaratório. Precedentes: AgRg no AREsp 212.376/RJ, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 11/10/2012; AgRg no AREsp 291.799/RJ, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 1/8/2013.

2. A recorrente deixou de impugnar a fundamentação adotada pelo Tribunal de origem no sentido de que o fato de a autora constituir uma autarquia municipal não constitui motivo legítimo a impedir-lhe a fruição da imunidade tributária, já que o conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social não contempla restrição alguma à natureza da beneficiária da imunidade tributária em tela, o que enseja a aplicação, no ponto, do óbice da Súmula 283/STF.

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta extensão, não provido.

(REsp 1517801/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/09/2015, DJe 25/09/2015)

60. Contudo, tanto no regime revogado, quanto naquele em vigor, o requisito da certificação para gozo da imunidade tributária do art. 195, §7º, da CF/88, **decorre de expressa previsão legal, a teor, respectivamente, dos arts. 55, II, da Lei nº 8.212, de 1991, e 29, caput, da Lei nº 12.101, de 2009.** Afastar a sua incidência importa, decerto, em declaração de inconstitucionalidade sem observância da cláusula de reserva de plenário, em nítida afronta à Súmula Vinculante nº 10 do STF^[16], ensejando a interposição de recurso extraordinário dirigido ao Supremo Tribunal Federal, com fulcro no art. 102, III, “b”, da Constituição Federal.

61. Vale salientar que, consoante será abordado no tópico seguinte, a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF na ADI nº 2028, cuja decisão está produzindo efeitos vinculantes e *erga omnes*, não alcançou a exigência do CEBAS na Lei nº 8.212, de 1991, porquanto assentado que “*aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo*” se revelam passíveis de definição em lei ordinária. Saliente-se que a referida Ação Direta de Inconstitucionalidade não versou sobre o regime da Lei nº 12.101, de 2009, que permanece plenamente hígido.

62. Dessa maneira, eventual afastamento, pelo STJ, de requisitos procedimentais previstos em lei ordinária, caracteriza afronta à autoridade do decidido pelo STF na ADI nº 2028, ensejando o

cabimento de reclamação, com fundamento no art. 988, II e § 4º, do CPC, c/c o art. 102, I, “I”, e § 2º, da Constituição Federal.

63. Por fim, é importante que se requeira, **subsidiariamente**, que a eventual retroatividade da imunidade para período anterior ao requerimento da certificação, **acaso reconhecida**, tenha 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*, da Lei^[17]); nos casos fundados da Lei nº 8.212, de 1991, a retroatividade, se acatada, somente poderá abarcar, no máximo, **os três anos anteriores ao requerimento** (art. 3º, *caput*, do Decreto nº 2.536, de 1998^[18], e Decretos anteriores). Em qualquer caso, com relação a eventual repetição de indébito, deve-se observar, obviamente, o prazo prescricional.

V

Terceiro aspecto: a Súmula afirma que os requisitos para a imunidade são os estabelecidos em lei complementar, sem qualquer ressalva.

64. No julgamento do tema nº 32 de repercussão geral (RE nº 566.622), o STF, apreciando a legislação pretérita à Lei nº 12.101, de 2009, firmou a tese segundo a qual “*Os requisitos para o gozo de imunidade não de estar previstos em lei complementar*”, reconhecendo a inconstitucionalidade da redação original de todo o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991 (inclusive do inciso II do referido artigo, que trata da certificação).

65. Ocorre que, apreciando as ações diretas de inconstitucionalidade nº 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621, o STF decidiu de modo parcialmente oposto, reconhecendo que, embora as contrapartidas a serem observadas para garantir a finalidade beneficente dos serviços prestados pela entidade devam estar previstas em lei complementar^[19], os requisitos procedimentais (certificação, fiscalização, controle administrativo etc.) revelam-se passíveis de definição em lei ordinária. Era o caso, por exemplo, do inciso II do art. 55 da Lei 8.212, de 1991 (inclusive nas redações dadas pela Lei 9.429, de 1996, e pela MP 2.187, de 2001), bem como dos arts. 9º, § 3º, e 18, III e IV, da Lei 8.742, de 1993.

66. Durante os referidos julgamentos, foi expressamente discutida a questão da alteração da jurisprudência do STF sobre o tema. Na oportunidade, aventou-se que, a prevalecer o entendimento do RE nº 566.622, seria necessário discutir a modulação de efeitos (proposta subsidiária expressamente formulada pelo Min. Teori Zavascki e não submetida à votação), ao passo que o entendimento firmado na ADI nº 2.028 não implicaria modificação substancial da jurisprudência da Corte (firmada há décadas).

67. Independentemente disso, o fato é que contra ambos acórdãos (ADI’s e RE) foram opostos embargos de declaração, os quais ainda não foram julgados. Nesse contexto, há de prevalecer, ainda que provisoriamente, a decisão firmada em controle concentrado e abstrato de constitucionalidade, cuja eficácia vinculante e *erga omnes* decorre diretamente do texto constitucional.

68. Voltemos, então, à Súmula 612/STJ. Ora, ao exigir tão somente o “cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade”, sinalizando a desnecessidade de certificado ou de outros requisitos procedimentais (ou a retroatividade para período anterior à observância de tais requisitos), o verbete afronta, como referido no tópico anterior, a autoridade do

decidido pelo STF na ADI nº 2028, ensejando o cabimento de reclamação, com fundamento no art. 988, II e § 4º, do CPC, c/c o art. 102, I, “I”, e § 2º, da Constituição Federal.

VI

Conclusão

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

a) a Lei nº 12.101, de 2009, diferenciou expressamente as hipóteses de concessão originária da certificação, cujo termo inicial de efeitos é a data da publicação do ato que a concede (art. 31), das situações de pedido de renovação tempestiva, em que há prorrogação da validade da certificação anterior até a decisão sobre a renovação, permitindo a produção de efeitos no período (art. 24, §2º). A *contrario sensu* do art. 24, §2º, tratando-se de requerimento de renovação intempestivo, a lei não abriu flanco à prorrogação de efeitos da certificação anterior, razão pela qual eventual nova certificação da entidade somente poderá ser admitida sob a disciplina da concessão originária, com efeitos a partir da publicação do ato de concessão;

b) a Lei nº 12.101, de 2009, não dá margem à interpretação de que a imunidade tributária pode ser usufruída retroativamente, a abranger período anterior à certificação originária ou anterior à renovação requerida intempestivamente. A impossibilidade de efeitos retroativos da certificação torna-se ainda mais evidente quando se recorda que foram rejeitadas emendas legislativas no projeto que deu origem à Lei nº 12.101, de 2009, as quais admitiam a retroatividade em dadas circunstâncias, como visto no bojo do presente parecer;

c) conquanto declare a existência de situação jurídica anterior, o ato de certificação da Lei nº 12.101, de 2009, possui feição constitutiva para fins tributários, já que a imunidade somente produz efeitos a partir da publicação do ato de concessão;

d) o STJ tem aplicado indistintamente a tese de que a certificação é ato declaratório com efeitos *ex tunc*, firmada à luz da legislação diversa da Lei nº 12.101, de 2009, aos processos em que se discute a certificação com base na lei em vigor (nº 12.101, de 2009), como se fossem idênticos os regimes, sem analisar detidamente as peculiaridades do sistema atual. Não se localizou, dentre os julgados do STJ, qualquer acórdão que tenha analisado a Lei nº 12.101, de 2009, com a devida especificidade;

e) além disso, o entendimento reverberado pelo STJ sustenta a eficácia declaratória do certificado e seus efeitos *ex tunc* com esteio no julgamento, pelo STF, do RE nº 115.510/RJ, que versava sobre isenção concedida pela legislação anterior à Constituição Federal de 1988, envolvendo contexto fático, legal e constitucional diverso do ora apreciado;

f) o art. 31, caput, da Lei nº 12.101, de 2009, foi questionado no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4891/DF. Dessa forma, a adequação constitucional dos efeitos prospectivos do certificado já está sob o crivo do STF, não sendo possível (sob pena, inclusive, de usurpação de competência do STF) a simples inobservância da disposição legal em tela, o que demandaria obediência

ao disposto no art. 97 da Constituição Federal e na Súmula Vinculante 10/STF;

g) assim, em ressalva ao art. 2º, VI, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, recomenda-se que a PGFN continue a impugnar as ações/decisões judiciais que, **com fulcro na Lei nº 12.101, de 2009**, sustentem que a natureza declaratória do ato de certificação autoriza, para fins de imunidade tributária, a produção de efeitos retroativos **a período anterior à data da publicação da certificação ou à data da renovação requerida intempestivamente**, tendo em vista o quanto dispõem os arts. 24 e 31 da Lei nº 12.101, de 2009, e os arts. 5º a 7º do Decreto nº 8.242, de 2014;

h) a PGFN não mais impugna a eficácia retroativa do certificado **à data da apresentação do respectivo requerimento**, nas demandas que versem sobre a imunidade tributária com espeque na **legislação anterior à lei nº 12.101, de 2009**, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 05, de 2011;

i) entretanto, o E. STJ tem decidido que o CEBAS “não limita seus efeitos à data do requerimento do certificado, mas sim à data do preenchimento dos requisitos legais para fruição da imunidade”. A interpretação da Corte tem ido além do próprio julgado utilizado como paradigma (RE nº 115.510/RJ), que reconhecia efeitos retroativos à data do requerimento do certificado de filantropia;

j) não se reputa viável admitir que a imunidade retroaja à data do preenchimento dos requisitos legais para fruição da imunidade, seja no sistema da Lei nº 8.212, de 1991, seja no regime vigente. Para a Fazenda Nacional, o termo *a quo* para efeitos da imunidade é a data do protocolo do requerimento da certificação, nos processos fundados na legislação anterior à Lei nº 12.101, de 1991, conforme orientação do Ato Declaratório nº 05/2011; e a data da publicação da concessão da certificação, para as discussões versadas no novo regime, com fulcro no art. 31 da Lei nº 12.101, de 2009;

k) é importante que se requeira, subsidiariamente, que a eventual retroatividade da imunidade para período anterior ao requerimento da certificação, acaso reconhecida, tenha 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*, da Lei); nos casos fundados da Lei nº 8.212, de 1991, a retroatividade, se acatada, somente poderá abarcar, no máximo, os três anos anteriores ao requerimento (art. 3º, *caput*, do Decreto nº 2.536, de 1998^[20], e Decretos anteriores). Em qualquer caso, com relação a eventual repetição de indébito, deve-se observar, obviamente, o prazo prescricional;

l) a exigência de certificação (requisito procedimental) para fins de imunidade tributária decorre de expressa previsão legal tanto no regime revogado (art. 55, II, da Lei nº 8.212, de 1991), quanto naquele em vigor (art. 29, *caput*, da Lei nº 12.101, de 2009). Afastar a sua incidência importa em declaração de inconstitucionalidade sem observância da cláusula de reserva de plenário, em nítida afronta à Súmula Vinculante nº 10 do STF, ensejando a interposição de recurso extraordinário dirigido ao STF, com fulcro no art. 102, III, “b”, da Constituição Federal;

m) a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF na ADI nº 2028, cuja decisão está produzindo efeitos vinculantes e *erga omnes*, não alcançou a exigência do CEBAS na Lei nº 8.212, de 1991, porquanto assentado que “aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo” se revelam passíveis de definição em lei ordinária. A referida Ação Direta de Inconstitucionalidade não versou sobre o regime da Lei nº 12.101, de 2009, que permanece plenamente hígido;

n) a Súmula nº 612, do STJ, ao exigir tão somente o “cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade”, sinalizando a desnecessidade de certificado ou de outros requisitos procedimentais, afronta a autoridade do decidido pelo STF na ADI nº 2028, ensejando o cabimento de reclamação, com fundamento no art. 988, II e § 4º, do CPC, c/c o art. 102, I, “I”, e § 2º, da Constituição Federal;

70. Ante as razões expostas nesta manifestação, recomenda-se que, caso frustradas as tentativas de solução consensual do impasse perante a 1ª Seção do STJ, na forma do Regimento Interno da Corte, seja ajuizada reclamação contra a Súmula 612/STF, perante o STF.

71. Sugere-se o encaminhamento de cópia deste Parecer à CASTJ, para ciência e providências cabíveis, inclusive a fim de que providencie, se assim entender pertinente, o envio da presente manifestação aos Excelentíssimos Ministros integrantes da 1ª Seção do STJ.

72. Propõe-se, ainda, a remessa de cópia desta manifestação à CASTF, à CAT, à SGCT/AGU e à Consultoria-Geral da União, para conhecimento, bem como ampla divulgação à carreira.

É o Parecer. À consideração superior.

Documento assinado digitalmente

digitalmente

**GEILA LÍDIA BARRETO BARBOSA DINIZ
BARROS**

Procuradora da Fazenda Nacional

Nacional

Documento assinado

FILIPE AGUIAR DE

Procurador da Fazenda

De acordo. À consideração superior.

Documento assinado digitalmente

FLAVIA PALMEIRA DE MOURA COELHO

Coordenadora-Geral da Representação Judicial
da Fazenda Nacional Substituta

Aprovo o parecer. Encaminhe-se conforme sugerido.

Documento assinado digitalmente

CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Estratégia da Representação
Judicial e Administrativa Tributária

[1] Ressalte-se que alguns dos precedentes indicados como fundamentos para a Súmula nº 612 do STJ tratam dos efeitos declaratórios do certificado de beneficência para fins da imunidade do art. 150, VI, “c”, da CF/88, relativa a impostos das entidades sem fins lucrativos, à luz dos requisitos do art. 14 do CTN.

[2] “§ 2º Deferido o pedido, o Instituto Nacional do Seguro Social expedirá Ato Declaratório e comunicará à pessoa jurídica requerente a decisão sobre o pedido de reconhecimento do direito à isenção, que gerará efeito a partir da data do seu protocolo”.

[3] A nova Lei extinguiu a figura do CEBAS, substituindo-o pela certificação das entidades beneficentes de acordo com a sua área de atuação (saúde, educação e assistência social).

[4] Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção. § 1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa. § 2º O disposto neste artigo obedecerá ao rito do processo administrativo fiscal vigente.

[5] É o que revela, por exemplo, o art. 24, §3º, da Lei nº 12.101, de 2009, que trata do requerimento prematuramente apresentado.

[6] “Art. 27 A partir da data da publicação desta lei, o direito à isenção de tributos poderá ser exercido pela Entidade a partir da data de validade da certificação anteriormente deferida pela autoridade competente, desde que atendidas as disposições da Seção I deste Capítulo”.

[7] Relatório do Deputado Gastão Vieira, apresentado na Comissão de Educação e Cultura: “A emenda nº 47 prevê que os efeitos da isenção sejam retroativos à data do término da validade da certificação, quando deferida a renovação. O Projeto e a MP estabelecem que a validade da isenção corre a partir da data da concessão do certificado. A emenda é, pois, rejeitada. Ademais, o projeto prevê que a entidade deve requerer renovação do certificado com antecedência, para evitar cancelamento”.

[8] “Art. 23. Desde que devidamente justificados, os requerimentos de renovação protocolizados em até 6 (seis) meses após o termo final da validade do certificado anterior, se deferidos, poderão ter efeito retroativo ao citado termo final, conforme definido em regulamento”.

[9] **MENSAGEM Nº 961, DE 27 DE NOVEMBRO DE 2009.** (...) “Art. 23. Desde que devidamente justificados, os requerimentos de renovação protocolizados em até 6 (seis) meses após o termo final da validade do certificado anterior, se deferidos, poderão ter efeito retroativo ao citado termo final, conforme definido em regulamento”. **Razão do veto** “Ao permitir o protocolo do pedido de renovação após o término da validade do certificado anterior, o dispositivo traz prejuízo à aferição do atendimento dos requisitos determinados na Lei, além de conflitar com o prazo previsto no § 1º do art. 24.”(...).

[10] Consta da petição inicial da ADI nº 4891/DF o seguinte: “Em outras palavras, cuida-se de ato em que a Administração certifica o preenchimento dos requisitos, atestando, pois, o passado e todas as demonstrações **havidas no triênio anterior à solicitação** da certificação ou renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS. Assim, se a pessoa jurídica atende os requisitos estabelecidos em lei para que seja enquadrada como Entidade Beneficente de Assistência Social não há razão para vincular os efeitos da ‘isenção’ a momento futuro, isto é, ‘... a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, ...’, recaindo a inconstitucionalidade em mais uma limitação desnecessária do exercício do direito constitucional à imunidade”.

[11] “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre: (...) c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;”

[12] “Já quanto às disposições dos §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei n. 12.101/2009, tem-se que não trazem comando no sentido de que os efeitos da imunidade a que se refere o art. 195, § 7º, da CF/88 somente serão aplicados a partir da decisão de deferimento do pedido de renovação do benefício tributário ou do requerimento de renovação realizado a destempo”. (AgInt no REsp 1596529/PR, Rel. Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 09/08/2016, DJe 18/08/2016).

[13] Art. 1º Fica revogada a [Lei nº 3.577, de 4 de julho de 1959](#), que isenta da contribuição de previdência devida aos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões unificados no Instituto Nacional de Previdência Social - INPS, as entidades de fins filantrópicos reconhecidas de utilidade pública, cujos diretores não percebam remuneração. § 1º A revogação a que se refere este artigo não prejudicará a instituição que tenha sido reconhecida como de utilidade pública pelo Governo Federal até à data da publicação deste Decreto-lei, seja portadora de certificado de entidade de fins filantrópicos com validade por prazo indeterminado e esteja isenta daquela contribuição. § 2º A instituição portadora de certificado provisório de entidade de fins filantrópicos que esteja no gozo da isenção referida no *caput* deste artigo e tenha requerido ou venha a requerer, dentro de 90 (noventa) dias a contar do início da vigência deste decreto-lei, o seu reconhecimento como de utilidade pública federal continuará gozando da aludida isenção até que o Poder Executivo delibere sobre aquele requerimento.

§ 3º O disposto no parágrafo anterior aplica-se às instituições cujo certificado provisório de entidade de fins filantrópicos esteja expirado, desde que tenham requerido ou venham a requerer, no mesmo prazo, o seu reconhecimento como de utilidade pública federal e a renovação daquele certificado.

§ 4º A instituição que tiver o seu reconhecimento como de utilidade pública federal indeferido, ou que não o tenha requerido no prazo previsto no parágrafo anterior deverá proceder ao recolhimento das contribuições previdenciárias a partir do mês

seguinte ao do término desse prazo ou ao da publicação do ato que indeferir aquele reconhecimento.

Art. 2º O cancelamento da declaração de utilidade pública federal ou a perda da qualidade de entidade de fins filantrópicos acarretará a revogação automática da isenção, ficando a instituição obrigada ao recolhimento da contribuição previdenciária a partir do mês seguinte ao dessa revogação.

[14] "Não há direito adquirido a regime jurídico-fiscal, motivo pelo qual as entidades beneficentes, para a renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) e consequente fruição da imunidade concernente à contribuição previdenciária patronal (art. 195, § 7º, da CF), devem preencher as condições estabelecidas pela legislação superveniente (no caso, a Lei 8.212/91, art. 55)." (EREsp 982.620/RN, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 18/11/2010)

[15] Nesse sentido são as ponderações do Parecer PGFN/CAT nº 1214, de 2009.

[16] Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, afasta sua incidência, no todo ou em parte.

[17] 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 (...)

[18] Art. 3º - Faz jus ao Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos a entidade beneficente de assistência social que demonstre, nos três anos imediatamente anteriores ao requerimento, cumulativamente: I - estar legalmente constituída no País e em efetivo funcionamento;

[19] Como, por exemplo, o art. 1º da Lei nº 9.732, de 1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991, e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como os arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732, de 1998.

[20] Art. 3º - Faz jus ao Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos a entidade beneficente de assistência social que demonstre, nos três anos imediatamente anteriores ao requerimento, cumulativamente: I - estar legalmente constituída no País e em efetivo funcionamento;



Documento assinado eletronicamente por **Geila Lídia Barreto Barbosa Diniz, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 24/07/2018, às 15:33, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Flávia Palmeira de Moura Coelho, Coordenador(a)-Geral da Representação Judicial Substituto(a)**, em 24/07/2018, às 15:49, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Claudio Xavier Seelfelder Filho, Procurador(a)-Geral Adjunto(a) da PGACET**, em 24/07/2018, às 16:48, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **0914360** e o código CRC **03E11913**.