PARECER/PGFN/CAT/Nº 117 /2018

Parecer público. Ausência de hipóteses que justifiquem sigilo.

Imunidade. Entidades beneficentes de assistência social – art. 195, § 7º da Constituição. Auditoria da Controladoria-Geral da União. Procedimento para apurar má-fé de entidades quanto a pedidos de renovação de certificações indeferidas. Atribuições das áreas setoriais responsáveis pela certificação, no caso, do Ministério da Educação.

I

Proveniente da Coordenação-Geral de Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social da Secretaria de Regulação e Supervisão da Educação Superior do Ministério da Educação (CGCEBAS/DPR/SERES-MEC), vem a esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (CAT/PGFN), por intermédio do Ofício nº 32/2017/CGCEBAS/DPR/SERES/SERES-MEC, de 27 de dezembro de 2017, a Nota Técnica nº 8/2017/CGCEBAS/DPR/SERES/SERES, que veicula consulta a esta PGFN "*acerca da possibilidade de ressarcimento ao erário dos valores usufruídos pelas entidades cujo pedido de renovação resultou indeferido, durante o período compreendido entre o fim da vigência do certificado anterior e a decisão de indeferimento, quando demonstrada a má-fé da entidade, em atenção à recomendação do item 1.1.1.4 do Relatório Definitivo de Auditoria nº 201504883 da Controladoria-Geral da União*".

2. De acordo com o órgão de origem, a consulta segue orientação versada nas notas técnicas nº 00420/2016/CONJURMEC/CGU/AGU e nº 00924/2017/CONJUR/MEC/CGU/AGU, da Consultoria Jurídica junto ao Ministério da Educação (MEC).

3. Além da referida Nota Técnica, instruem o expediente cópias dos seguintes documentos: (i) Nota nº 00420/2016/CONJUR-MEC/CGU/AGU, de 23 de junho de 2016; (ii) Nota nº 00924/2017/CONJUR-MEC/CGU/AGU, de 26 de junho de 2017; (iii) Relatório Definitivo de Auditoria nº 201504883, da Controladoria-Geral da União.

II

4. Por intermédio da Nota Técnica nº 8/2017/CGCEBAS/DPR/SERES/SERES-MEC, de 27 de dezembro de 2017, o órgão de origem informa ter recebido da Secretaria Federal de Controle Interno da Controladoria-Geral da União (SFC/CGU) o Relatório Definitivo de Auditoria nº 201504883, "*que contém os registros decorrentes dos levantamentos realizados pela equipe de auditoria da CGU ao longo dos trabalhos de campo conduzidos junto a este órgão*". Na mesma oportunidade, a CGU teria solicitado à unidade auditada "*a elaboração de um Plano de Providências que contemplasse cada um dos itens constantes do relatório acerca dos quais tenha havido recomendação por parte daquele órgão de controle*".

5. A recomendação que motivou a consulta em apreço refere-se ao item 1.1.1.4 do mencionado relatório de auditoria, segundo o qual a CGU teria verificado "*que o prazo médio entre o protocolo dos processos de certificação abertos desde a publicação da Lei nº 12.101/09 e a respectiva decisão final supera 1.600 dias, cerca de quatro anos e meio, período maior que a vigência da pleiteada certificação, de três anos, em desacordo com o disposto no Decreto nº 8.242/14, que prevê prazo máximo de seis meses, e com os princípios da razoabilidade, da eficiência e da celeridade processual*". Prossegue o relatório da CGU:

> "Constatou-se, ainda, para as entidades que solicitaram renovação e tiveram seus pedidos indeferidos entre 1/1 e 6/11/2015, que o tempo médio entre o indeferimento do pedido e a data final da vigência do último certificado, e consequente usufruto indevido das isenções fiscais, atingiu cerca de oito anos, logo, fica caracterizado potencial dano ao erário público. Importante destacar que, segundo informações constantes nos Demonstrativos de Gasto Tributário (DGT), da Receita Federal do Brasil (RFB), o gasto tributário anual relativo ao CEBAS é estimado na ordem de R$ 6 bilhões, por isso, o controle desses recursos demanda receber atenção especial.

O tempo médio de usufruto foi calculado levando em consideração o fim da validade do certificado anterior, informado pela SERES na planilha eletrônica anexa à Informação nº 966/2015-CGCEBAS/DPR/SERES/MEC, e a publicação do indeferimento do pedido de certificação no Diário Oficial da União.
Embora se caracterize como inconformidade, este fato não deve ser considerado como uma ilegalidade, pois o art. 6º do Decreto nº 8.242/14 prevê para os requerimentos de renovação da certificação protocolados no prazo previsto no § 1º do art. 24 da Lei nº 12.101, de 2009, que 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.'*

Em suma, a intempestividade das decisões ocasiona, além de insegurança jurídica, distorções na política pública, ao passo que mantém inativos por demasiado tempo os certificados das entidades alvo da política, cujo pedido de concessão originária é posteriormente deferido, e mantém ativos os certificados das entidades cujos pedidos de renovação tempestiva são indeferidos".

6. Tais constatações, aparentemente, motivaram a recomendação nº 2 do item nº 1.1.1.4 do anexo ao Relatório de Auditoria nº 201504883, assim formulada:

> "Recomendação nº 2: Remeter à Consultoria Jurídica (Conjur/MEC) consulta acerca da possibilidade de ressarcimento ao erário dos valores usufruídos pelas entidades cujo pedido de renovação resultou indeferido, durante o período compreendido entre o fim da vigência do certificado anterior e a decisão de indeferimento, quando demonstrada a má-fé da entidade."

7. Em resposta à consulta formulada pela CGCEBAS, em atenção à recomendação do órgão de controle, a Conjur-MEC entendeu que a matéria deveria ser encaminhada a esta PGFN pelas seguintes razões:

> **Nota nº 00420/2016/CONJUR-MEC/CGU/AGU**:
>
> 3. [...] Da análise do presente expediente, verifica-se que a questão versada nos autos consiste em interpretação de norma tributária, senão vejamos.
>
> [...]
>
> 11. Portanto, a análise de eventual ressarcimento ao erário decorrente **da isenção de contribuições sociais**, cabe somente à SRFB averiguar e lançar o crédito tributário, não sendo possível a este Ministério da Educação fazê-lo, pois, conforme o art. 11, parágrafo

único, alínea "d", da Lei 8.212, de 1991, cumpre à SRFB a fiscalização das contribuições sociais que se incluem entre os benefícios da isenção fiscal prevista no art. 29 da Lei 12.101, de 2009.

[...]

13. Desta sorte, recomenda esta Consultoria que a questão seja submetida à **Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional** que, nos termos do art. 12 c/c art. 13 da Lei Complementar nº 73/1993, possui competência para dispor sobre a matéria.

Nota nº 00924/2017/CONJUR-MEC/CGU/AGU:

6. Nos termos da referida Nota Jurídica, aprovada pelo Consultor Jurídico, verifica-se que a intenção do parecerista era que o próprio órgão assessorado, no caso a SERES, elaborasse a referida consulta à PGFN, uma vez que se tratava de procedimento administrativo, o que não restou feito, ocasionando o atual questionamento da CGU, em sede de Solicitação de Auditoria nº 201700401/10, encaminhado em 26/05/2017, com prazo de atendimento até 02/06/2017.

7. Assim, não obstante a relevância da solicitação, tem-se que a consulta à PGFN merece ser elaborada e encaminhada pelo próprio órgão assessorado, no caso a SERES, nos termos da Nota nº 00420/2016/CONJUR-MEC/CGU/AGU, de 23 de junho de 2016.

8. É o relato do essencial.

III

9. Parece-nos que a dúvida levantada pelo órgão de controle pode ser assim sintetizada: uma vez constatada a má-fé da entidade no pedido de renovação de sua certificação, seria possível à União cobrar retroativamente as contribuições sociais abrangidas pela isenção/imunidade de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição? Em outras palavras: desde que demonstrada a má-fé da entidade requerente, seria possível afastar o comando do § 2º do art. 24 da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, de modo a fazer retroagir a decisão de indeferimento da renovação ao termo final de validade do certificado anterior?

10. Em primeiro lugar, parece-nos que eventual má-fé da entidade deve ser apurada, em procedimento próprio, pelo órgão competente para a concessão ou renovação dos certificados. Assim, entendemos que cabe somente ao MEC comprovar a má-fé da entidade no

processo de renovação, demonstrando, por exemplo, a manifesta ausência dos requisitos exigidos pela Lei nº 12.101, de 2009, a falsidade das informações declaradas pela requerente, entre outros indícios.

11. A consulta apresentada pelo MEC guarda semelhanças com o esposado no Parecer PGFN/CAT/Nº 912/2015, o qual tratou de requisição do Ministério Público Federal - MPF, Procuradoria da República no Distrito Federal - 2º Ofício de Atos Administrativos, a respeito de "*concessões indevidas de CEBAS e entidade de educação e sobre quais medidas administrativas e judiciais estariam sendo tomadas para a anulação de tais atos administrativos e para a cobrança das contribuições sociais devidas das entidades que receberam indevidamente estas certidões (...).*" Mencionada requisição do MPF foi dirigida à PGFN, que se manifestou nos seguintes termos:

> (...).
>
> 2. O Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), atual certificação, é um dos requisitos necessários à fruição da imunidade veiculada no art. 195, § 7º da Constituição Federal (CF). Sobre a referida imunidade há diversas manifestações deste órgão jurídico. A seguir, uma síntese do entendimento da PGFN sobre a matéria:
>
> **Breve histórico da legislação regulamentadora do art. 195, § 7º da CF**
>
> 3. A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, especialmente seu art. 55, foi o veículo normativo que, ao longo de quase duas décadas, dispôs sobre as exigências de que trata o art. 195, § 7º da CF.
>
> 4. Muito embora exista Ação Direta de Inconstitucionalidade no STF questionando, entre outros fatores, a adequação formal de lei ordinária para dispor sobre requisitos de imunidade, também é certo que o STF não declarou a Lei nº 8.212, de 1991, inconstitucional nesse aspecto. Apenas alguns de seus dispositivos tiveram a eficácia suspensa (art. 1º na parte em que alterou a redação do artigo 55, III da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º e dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998), como se constata da liminar proferida em sede de Medida Cautelar na ADI 2.028-5/DF (Rel. Min. MOREIRA ALVES, Julgamento: 11/11/1999, Tribunal Pleno, DJ 16-06-2000).

5. O art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991[1], dispunha sobre os requisitos necessários para que a entidade usufruísse da imunidade do art. 195, § 7º da CF. Um desses requisitos era o de que a entidade fosse portadora do CEBAS, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) e renovável a cada três anos.

6. Assim sendo, existiam dois procedimentos – um da imunidade, que implicava em pedido junto ao INSS, posteriormente à Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social (SRP/MPS) e, por último, à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), conforme art. 206 e seguintes do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999 (Regulamento da Previdência Social), e, outro procedimento junto ao CNAS, que correspondia à solicitação do CEBAS. Este último rito estava previsto no Decreto nº 2.536, de 6 de abril de 1998, o qual se baseava na Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993.

7. Existiam alguns requisitos que eram comuns à concessão da imunidade e à concessão do CEBAS, o que não raras vezes levava a situações em que a entidade, embora

---

[1] Lei nº 8.212, de 1991
"Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente: (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)
I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal; (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)
II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001). (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)
III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2.028-5) (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)
IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título; (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)
V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)
§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido. (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)
§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção. (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)
§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5) (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)
§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5) (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)
§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5) (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)
§ 6º A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001). (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)"

portadora do CEBAS, descumpria requisitos comuns a ambos os procedimentos e poderia, nesse cenário, ter a imunidade cancelada.

8. A partir da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, coube à RFB planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição. O mencionado diploma legal também extinguiu a SRP/MPS.

9. Portanto, foi com a Lei nº 11.457, de 2007, mormente seu art. 2º, que a União, representada pela RFB e pela PGFN, passou a deter competência para administrar e exigir as contribuições para a seguridade social de que cuida o art. 195, § 7º da CF.

10. Eis que foi editada a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, que revogou o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991. É esse o instrumento legal, que, regulamentado pelo Decreto nº 8.242, de 23 de maio de 2014, versa atualmente sobre o assunto.

11. As principais mudanças operadas pela Lei nº 12.101, de 2009, podem ser agrupadas em três vertentes.

12. A primeira se relaciona com a alteração da competência para a concessão e cancelamento do CEBAS - o qual passou a ser denominado de "certificação" - que não mais pertence ao CNAS, mas aos Ministérios a) da Saúde; b) da educação; c) do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, de acordo com a área de atuação da entidade.

13. A segunda é atinente à separação dos requisitos da certificação, a cargo das "Pastas fins", e os da imunidade, sob a responsabilidade da RFB. Com isso, as margens de sombreamento entre ambos, se não foram exterminadas, no mínimo, foram sensivelmente reduzidas.

14. A terceira alteração é que fruição da imunidade passou a ser automática, segundo o art. 31 da Lei nº 12.101, de 2009, ou seja, 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 do Capítulo IV da Lei (dispõe acerca dos requisitos da isenção/imunidade). Não há mais pedido do benefício junto à RFB.

Sistemática anterior. Art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991. Observância cumulativa dos requisitos. O CEBAS era apenas um dos requisitos exigidos pelo art. 195, § 7º da CF. Possibilidade de perda da imunidade de entidade portadora do CEBAS

15. Para usufruir da imunidade do art. 195, § 7º da CF, a Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (PGFN/CAT), sempre defendeu a necessidade de atendimento cumulativo dos requisitos postos no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991. Nesse sentido, o CEBAS (antes denominado Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos — CEFF), fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada 3 (três) anos, era apenas um desses requisitos.

Sistemática atual. Arts. 29, 31 e 32 da Lei nº 12.101, de 2009. Observância cumulativa dos requisitos. A certificação é apenas um dos requisitos exigidos pelo art. 195, § 7º da CF. Possibilidade de perda da imunidade de entidade portadora da certificação

16. Os requisitos hoje vigentes para a fruição do direito previsto no art. 195, § 7º da CF estão cumulativamente previstos no art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009:

> 'Art. 29. **A entidade beneficente certificada** na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:
> I - não percebam, seus dirigentes estatutários, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos; (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)
> II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;
> III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;
> IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;
> V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;
> VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;
> VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;
> VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.
> § 1º A exigência a que se refere o inciso I do caput não impede: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)
> I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)
> II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do

de 1991 e Decreto nº 3.048, de 1999). O primeiro estava na alçada do CNAS e, em grau recursal, do MPS. Já o segundo era de competência do INSS, posteriormente da SRP/MPS e, a partir da edição da Lei nº 11.457, de 2007, da RFB.

19. A temática é importante não apenas porque delimita matérias e distribui competências estatais para a aferição do cumprimento dos requisitos necessários à fruição do benefício constitucional, mas, igualmente, em razão de veicular ainda que implicitamente, os lindes e as possibilidades do exercício dessas competências, conforme visto.

Mudanças operadas na Lei nº 12.101, de 2009, pela Lei nº 12.868, de 15 de outubro de 2013

20. Conforme visto, a competência para dispor sobre CEBAS e sobre certificação, não é do Ministério da Fazenda. Em período pretérito era do CNAS e mais recentemente das áreas fins (Ministérios da Saúde, da Educação e do Desenvolvimento Social e Combate à Fome). Caso a RFB verifique a prática de alguma irregularidade na entidade certificada ela poderá representar ao Ministério responsável pela área de atuação da entidade, sem prejuízo das atribuições do Ministério Público. Essa é a redação dos arts. 27 e 28 da Lei nº 12.101, de 2009:

> 'Art. 27. Verificado prática de irregularidade na entidade certificada, são competentes para representar, motivadamente, ao Ministério responsável pela sua área de atuação, sem prejuízo das atribuições do Ministério Público:
> I - o gestor municipal ou estadual do SUS ou do SUAS, de acordo com a sua condição de gestão, bem como o gestor da educação municipal, distrital ou estadual;
> II - a Secretaria da Receita Federal do Brasil;
> III - os conselhos de acompanhamento e controle social previstos na Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007, e os Conselhos de Assistência Social e de Saúde; e
> IV - o Tribunal de Contas da União.
> Parágrafo único. A representação será dirigida ao Ministério que concedeu a certificação e conterá a qualificação do representante, a descrição dos fatos a serem apurados e, sempre que possível, a documentação pertinente e demais informações relevantes para o esclarecimento do seu objeto.
> Art. 28. Caberá ao Ministério competente:
> I - dar ciência da representação à entidade, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para apresentação de defesa; e
> II - decidir sobre a representação, no prazo de 30 (trinta) dias a contar da apresentação da defesa.
> § 1º Se improcedente a representação de que trata o inciso II, o processo será arquivado.
> § 2º Se procedente a representação de que trata o inciso II, após decisão final ou transcorrido o prazo para interposição de recurso, a autoridade responsável deverá cancelar a certificação e dar ciência do fato à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

> limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)
> § 2º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 1º deverá obedecer às seguintes condições: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)
> I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o caput deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)
> II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)
> § 3º O disposto nos §§ 1º e 2º não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013) (Realçamos).

17. Ainda que certificada, caso a entidade descumpra algum dos requisitos previstos no art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, estará passível de sofrer autuação pela RFB, nos termos dos arts. 31 e 32 da mesma Lei:

> 'Art. 31. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo.
> Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.
> § 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.'

Sistemática anterior. Art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991. Competência para concessão e cancelamento de CEBAS *versus* competência para concessão e cancelamento de imunidade

18. Segundo as normas anteriores à Lei nº 12.101, de 2009, existiam dois procedimentos distintos, atraindo competências de órgãos estatais também distintos – um que se referia à concessão e ao cancelamento do CEBAS (Lei nº 8.742, de 1993 e Decreto nº 2.536, de 1998) e, outro, referente à concessão e ao cancelamento da imunidade (Lei nº 8.212,

§ 3º O representante será cientificado das decisões de que tratam os §§ 1º e 2º.'

21. A novidade legal ficou por conta da alteração no art. 26 da Lei nº 12.101, de 2009, procedida pela Lei nº 12.868, de 2013. Na redação anterior do *caput* do artigo, mantida, da decisão que indeferir o requerimento para concessão ou renovação da certificação e da decisão que cancelar a certificação caberá recurso por parte da entidade interessada. A partir da Lei nº 12.868, de 2013, e da inclusão de quatro parágrafos ao art. 26 da Lei nº 12.101, de 2009, tal fato não impede o lançamento de ofício do crédito tributário correspondente. Se o mencionado lançamento de ofício for impugnado no tocante aos requisitos da certificação, a autoridade julgadora da impugnação aguardará o julgamento da decisão do recurso pertinente à certificação. Se a decisão final for pela procedência do recurso da certificação, o lançamento fundado nos requisitos desta será cancelado de ofício pela RFB. Vejamos o texto legal:

> 'Art. 26. Da decisão que indeferir o requerimento para concessão ou renovação de certificação e da decisão que cancelar a certificação caberá recurso por parte da entidade interessada, assegurados o contraditório, a ampla defesa e a participação da sociedade civil, na forma definida em regulamento, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da publicação da decisão.
> § 1º O disposto no **caput** não impede o lançamento de ofício do crédito tributário correspondente. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)
> § 2º Se o lançamento de ofício a que se refere o § 1º for impugnado no tocante aos requisitos de certificação, a autoridade julgadora da impugnação aguardará o julgamento da decisão que julgar o recurso de que trata o **caput**. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)
> § 3º O sobrestamento do julgamento de que trata o § 2º não impede o trâmite processual de eventual processo administrativo fiscal relativo ao mesmo ou outro lançamento de ofício, efetuado por descumprimento aos requisitos de que trata o art. 29. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)
> § 4º Se a decisão final for pela procedência do recurso, o lançamento fundado nos requisitos de certificação, efetuado nos termos do § 1º, será objeto de comunicação, pelo ministério certificador, à Secretaria da Receita Federal do Brasil, que o cancelará de ofício. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)'

22. Convém assinalar que nos termos de previsões normativas ora revogadas, eram possíveis recursos do Poder Executivo contra decisões finais do CNAS relativas à concessão ou renovação de CEBAS (art. 18, parágrafo único da Lei nº 8.742, de 1993, e art. 7º, § 1º do Decreto nº 2.536, de 1998). Também eram cabíveis representações do Poder Executivo ao CNAS sobre o descumprimento de condições e requisitos dos arts. 2º e 3º do Decreto nº 2.536, de 1998 (art. 7º, § 2º). A Lei nº 12.101, de 2009, trouxe regras a serem observadas para julgamento de passivos de representações em curso no CNAS em face de renovações por ele concedidas, senão vejamos:

> "(...)."

III

23. Em conclusão, o Ministério da Fazenda não possui competência legal para conceder, renovar ou cancelar certificação de entidades beneficentes de assistência social, como antes não detinha para conceder, renovar ou cancelar CEBAS. O instrumento legal que a RFB dispõe para questionar descumprimento de requisitos da certificação é a representação ao ministério certificador e o lançamento de ofício, conforme art. 26 da Lei nº 12.101, de 2009, com alterações da Lei nº 12.868, de 2013.

24. Assim, tendo em vista a legislação que rege o assunto, mormente o delineamento das competências institucionais que o cercam, não é possível atender o pedido genérico do MPF direcionado à PGFN. Sugere-se que os esclarecimentos ora vertidos sejam levados ao conhecimento do *Parquet* Federal, sem prejuízo de que possamos contribuir num segundo momento, se julgado necessário.

25. É de se lembrar que esclarecimentos atinentes à concessão, renovação ou cancelamento, no que tange a requisitos específicos de CEBAS e de certificação devem ser obtidos junto aos Ministérios da Saúde, da Educação e do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, de acordo com a área de atuação da entidade. (Destacamos).

12. Como se vê das razões expostas no Parecer PGFN/CAT/Nº 912/2015, a Lei nº 12.101, de 2009, deixa claro que a competência para dispor sobre concessão, renovação e cancelamento de certificação é das pastas setoriais e não do Ministério da Fazenda. A afirmação pode ser constatada sem maiores dificuldades, sob o ponto de vista topográfico da Lei nº 12.101, de 2009 – o Capítulo II cuida "*Da Certificação*". As três primeiras Seções deste Capítulo tratam dos requisitos da Saúde (Seção I), da Educação (Seção II) e da Assistência Social (Seção III), ou seja, dos requisitos que as entidades devem atender para serem certificadas em uma das mencionadas áreas.

13. A Seção IV do Capítulo II da Lei nº 12.101, de 2009, trata da Concessão e do Cancelamento da certificação, não deixando margens de dúvidas ao dispor, no art. 21, que "*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: I - da Saúde, quanto às entidades da área de saúde; II - da Educação, quanto às*

entidades educacionais; e III - do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, quanto às entidades de assistência social."

14. O Capítulo III da Lei nº 12.101, de 2009, cuida dos Recursos e da Representação das entidades quanto ao indeferimento de requerimento de concessão ou renovação de certificação e de seu cancelamento, *in verbis:*

CAPÍTULO III
DOS RECURSOS E DA REPRESENTAÇÃO

Art. 26. Da decisão que indeferir o requerimento para concessão ou renovação de certificação e da decisão que cancelar a certificação caberá recurso por parte da entidade interessada, assegurados o contraditório, a ampla defesa e a participação da sociedade civil, na forma definida em regulamento, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da publicação da decisão.
§ 1º O disposto no **caput** não impede o lançamento de ofício do crédito tributário correspondente. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)
§ 2º Se o lançamento de ofício a que se refere o § 1º for impugnado no tocante aos requisitos de certificação, a autoridade julgadora da impugnação aguardará o julgamento da decisão que julgar o recurso de que trata o **caput**. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)
§ 3º O sobrestamento do julgamento de que trata o § 2º não impede o trâmite processual de eventual processo administrativo fiscal relativo ao mesmo ou outro lançamento de ofício, efetuado por descumprimento aos requisitos de que trata o art. 29. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)
§ 4º Se a decisão final for pela procedência do recurso, o lançamento fundado nos requisitos de certificação, efetuado nos termos do § 1º, será objeto de comunicação, pelo ministério certificador, à Secretaria da Receita Federal do Brasil, que o cancelará de ofício. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)
Art. 27. Verificado prática de irregularidade na entidade certificada, são competentes para representar, motivadamente, ao Ministério responsável pela sua área de atuação, sem prejuízo das atribuições do Ministério Público:
I - o gestor municipal ou estadual do SUS ou do SUAS, de acordo com a sua condição de gestão, bem como o gestor da educação municipal, distrital ou estadual;
II - a Secretaria da Receita Federal do Brasil;
III - os conselhos de acompanhamento e controle social previstos na Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007, e os Conselhos de Assistência Social e de Saúde; e
IV - o Tribunal de Contas da União.
Parágrafo único. A representação será dirigida ao Ministério que concedeu a certificação e conterá a qualificação do representante, a descrição dos fatos a serem apurados e, sempre que possível, a documentação pertinente e demais informações relevantes para o esclarecimento do seu objeto.
Art. 28. Caberá ao Ministério competente:

I - dar ciência da representação à entidade, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para apresentação de defesa; e
II - decidir sobre a representação, no prazo de 30 (trinta) dias a contar da apresentação da defesa.
§ 1º Se improcedente a representação de que trata o inciso II, o processo será arquivado.
§ 2º Se procedente a representação de que trata o inciso II, após decisão final ou transcorrido o prazo para interposição de recurso, a autoridade responsável deverá cancelar a certificação e dar ciência do fato à Secretaria da Receita Federal do Brasil.
§ 3º O representante será cientificado das decisões de que tratam os §§ 1º e 2º.

15. Nota-se que praticamente todas as providências relativas à certificação são dos ministérios setoriais. A RFB deverá, inclusive, cancelar de oficio, eventual lançamento fundado em requisitos da certificação se o lançamento de ofício a que se refere o § 1º do art. 26 da Lei nº 12.101, de 2009, for impugnado no tocante aos requisitos de certificação e se a decisão do ministério certificador for pela procedência do recurso da entidade.

16. O que cabe à RFB, se verificar a prática de alguma irregularidade nas entidades certificadas, é o instrumento da representação ao ministério competente pela certificação, conforme art. 27 da Lei nº 12.101, de 2009.

17. O Capítulo IV da Lei nº 12.101, de 2009, dispõe sobre a Isenção (Seção I) e Do Reconhecimento e da Suspensão do Direito à Isenção (Seção II). De acordo com o art. 29 da referida Lei, a entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos requisitos constantes dos incisos ali dispostos.[2]

---

[2] I – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.151, de 2015)
II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;
III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;
IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;
Parecer entidades beneficentes – consulta MEC

18. Assim sendo, nos termos de dispositivo expresso da Lei nº 12.101, de 2009 (*caput* do art. 29), para que a entidade deixe de recolher as contribuições devidas à Seguridade Social, ela deve atender o primeiro requisito para tanto, que é ser certificada, além, é claro, de preencher os demais requisitos constantes dos incisos do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009.

19. A discussão em pauta, motivada pela CGU, não cuida, pois, de requisitos da imunidade a cargo da fiscalização da RFB, mas de certificação, a qual, como exposto, é de competência dos ministérios setoriais. Nesse contexto, cabe ao MEC verificar se houve má-fé das entidades, em procedimento apropriado, tomar as medidas cabíveis e comunicar eventual cancelamento de certificação à RFB, para a tomada das medidas pertinentes no que tange à imunidade.

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;
VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;
VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;
VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.
§ 1º A exigência a que se refere o inciso I do **caput** não impede: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)
I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)
II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)
§ 2º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 1º deverá obedecer às seguintes condições: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)
I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o **caput** deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)
II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)
§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

20. Outro elemento que reforça a assertiva sobre a ausência de competência do MF no caso em discussão, é o preconizado no Parecer Nº 55/2015/DECOR/CGU/AGU, aprovado por Despacho do Consultor-Geral da União Nº 415/2015 e pelo Advogado-Geral da União, cuja ementa transcrevemos:

> "CEBAS: ÓRGÃO FEDERAL COMPETENTE PARA REPRESENTAR A UNIÃO EM JUÍZO – VERIFICAÇÃO DA AUSÊNCIA DE FINALIDADE LUCRATIVA DA ENTIDADE – NATUREZA VINCULADA DO ATO DE CERTIFICAÇÃO.
> 1 – No que tange ao órgão federal competente para representar em juízo a União nas ações relativas ao CEBAS, se: 1.a) 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 uma das unidades da Procuradoria-Geral da União; b.1) 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 uma das unidades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; e I.c) a entidade, no processo judicial, requerer tanto a 'certificação', embasada nos arts. 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 art. 29 da Lei nº 12.101/2009, a atribuição é de uma das unidades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;
> II – Compete aos Ministérios certificadores (MS, MEC e/ou MDS) aferir, de modo exauriente, a ausência de finalidade lucrativa da respectiva pessoa jurídica, com a análise, para tal, dos documentos pertinentes, tais como, dos atos constitutivos, das demonstrações contábeis, dentre outros; e
> III – O ato administrativo de certificação/renovação do CEBAS é inteiramente vinculado, não comportado flexibilização, pela 'técnica da ponderação', dos requisitos exigidos na legislação aplicável."

21. Referido Parecer da AGU corrobora o argumento aqui desenvolvido, uma vez que ao definir o órgão federal competente para representar a União em juízo nas ações relativas a CEBAS (certificação) definiu que a atribuição é de uma das unidades da Procuradoria-Geral da União, quando a entidade, no processo judicial pleitear apenas a certificação. Ou seja, por coerência, a atribuição para apurar eventual má-fé de entidade em processo de renovação de certificação, também é de competência do ministério setorial.

IV

22. Outro ponto a ser destacado, é a premente necessidade de aperfeiçoamento da legislação aplicável à espécie, sobretudo quanto ao disposto no § 2º do art. 24 da Lei nº 12.101, de 2009, a seguir reproduzido:

> Art. 24. Os Ministérios referidos no art. 21 deverão zelar pelo cumprimento das condições que ensejaram a certificação da entidade como beneficente de assistência social, cabendo-lhes confirmar que tais exigências estão sendo atendidas por ocasião da apreciação do pedido de renovação da certificação.
> § 1º Será considerado tempestivo o requerimento de renovação da certificação protocolado no decorrer dos 360 (trezentos e sessenta) dias que antecedem o termo final de validade do certificado.
> **§ 2º A certificação da entidade permanecerá válida até a data da decisão sobre o requerimento de renovação tempestivamente apresentado.**
> § 3º Os requerimentos protocolados antes de 360 (trezentos e sessenta) dias do termo final de validade do certificado não serão conhecidos. (Destacamos).

23. Com efeito, a situação descrita no item nº 1.1.1.4 do Relatório de Auditoria *sub examine*, parece decorrer de um possível abuso do direito franqueado pelo referido dispositivo, de modo que entidades desprovidas dos requisitos para a certificação permanecem indevidamente no gozo da isenção de contribuições sociais. Quanto a esse aspecto, vale lembrar a advertência feita por esta Coordenação-Geral quando do encaminhamento à sanção presidencial do projeto de lei[3] que deu origem à Lei nº 12.101, de 2009:

> **"Parecer PGFN/CAT nº 2491/2009:**
>
> 27. O § 2º do art. 24 também encerra norma que contraria o princípio da isonomia tributária, já que a entidade que deixar de reunir os requisitos para continuar certificada deverá perder tal condição a partir do momento em que deixar de preencher os requisitos para tal e não a partir da decisão sobre o pedido de renovação da certificação. Se permanecer o texto do PL, entidades que tiverem o seu pedido de renovação indeferido terão gozado, indevidamente, de benefícios advindos da certificação, como a isenção de contribuições para a Seguridade Social, durante o período em que seu pedido de renovação estiver sob apreciação da Administração Pública, em clara posição de vantagem indevida face às entidades não certificadas.

[3] Projeto de Lei do Senado nº 20, de 2005 (PL nº 7.494, de 2006, na Câmara dos Deputados).

> 28. O correto seria dispositivo no sentido de que "*desde que tempestivamente requerida a renovação, a validade da certificação, se deferida, contará da data do termo final da certificação anterior*", o que poderá ser incluído em ato normativo vindouro. Desse modo, sugere-se o veto ao § 2º do art. 24, por ferir o princípio constitucional da isonomia – art. 150, II da Constituição Federal.
>
> (...).
>
> 38. Em conclusão, recomenda-se veto aos seguintes dispositivos, por inconstitucionalidade: **parágrafo único do art. 1º; art. 23; § 2º do art. 24; art. 37; e art. 39.** Quanto aos dois últimos, também se vislumbra afronta ao interesse público. E, por contrariedade ao interesse púbico: **§§ 3º, 4º e 5º do art. 13.**"

24. Ratifica-se o inteiro teor da ressalva feita no Parecer PGFN/CAT/Nº 2491/2009, quanto ao § 2º do art. 24 da Lei nº 12.101, de 2009, acima espelhado. Naquela ocasião, a PGFN já alertava para a possibilidade de fruição indevida de benefícios fiscais advindos da retroatividade em questão por parte de entidades que não reuniam os requisitos para a renovação da certificação.

25. Nesse aspecto, infelizmente o máximo que se pode fazer nesse momento, em que nossa sugestão de veto não foi acatada, é propor ao Chefe do Poder Executivo as respectivas alterações legais para a correção da anomalia, lembrando que recentemente o Supremo Tribunal Federal entendeu pela necessidade de lei complementar para disciplinar os requisitos da imunidade versada no § 7º do art. 195 da Constituição. A respeito, o Parecer PGFN/CAT/Nº 1094/2017:

> "10. Por quase uma década, a PGFN defendeu a tese de que lei ordinária seria o veículo suficiente para regulamentar a imunidade do § 7º do art. 195 da CF, uma vez que, se o desejo do Constituinte fosse pela lei complementar, ele assim o teria dito expressamente. Muito embora alertássemos para as divergências doutrinárias e jurisprudenciais a respeito, inclusive para a Ação Direta de Inconstitucionalidade pendente de julgamento no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF) – ADI 2.028-5/DF, desde o Parecer PGFN/CAT/Nº 502/2008, nos filiamos à corrente que entendia ser bastante a lei ordinária para dispor sobre o assunto. Em nosso entendimento, seria a imunidade do § 7º do art. 195 da CF uma exceção plasmada pelo Constituinte no que tange à necessidade de lei complementar para dispor sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar.
>
> 11. Ocorre que, a partir do julgamento levado a efeito nas ADIs nºs 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621, onde prevaleceu o entendimento de que os requisitos para o gozo da aludida

imunidade devem estar previstos em lei complementar, acreditamos que a alteração ora analisada, via medida provisória, poderá afrontar o quanto exarado pelo STF.

12. No Parecer PGFN/CAT/Nº 322/2017 (anexo), emitido em resposta à provocação da Secretaria-Geral do Contencioso da Advocacia-Geral da União (SGCT/AGU), já externamos recomendação no sentido de se providenciar tratativas para a elaboração de projeto de lei complementar para disciplinar a matéria.

13. Ainda que no Parecer PGFN/CAT/Nº 322/2017 tenhamos consignado a necessidade de o STF deixar mais claro seu entendimento sobre se alguns dos requisitos da certificação poderiam ser remetidos à lei ordinária, ou se todos deveriam ser regulamentados por lei complementar, o assunto ainda não restou pacificado, havendo sugestão da PGFN, no item 8 do mencionado Parecer, de avaliação da SGCT quanto a eventual solicitação nesse sentido ao STF.

14. Dito de outra forma, alguns Ministros do STF chegaram a fazer menção a diferenças entre requisitos meramente procedimentais e os requisitos materiais para o gozo da imunidade. Os primeiros talvez pudessem ser remetidos à legislação ordinária, mas quanto aos segundos, a regência deve ser por lei complementar.

15. Enquanto não se tem estas definições, alterações na legislação em questão por MP são, mínimo, portadoras de altos riscos de declaração de inconstitucionalidade.[4]"

---

[4] Em consulta à Coordenação de Atuação Judicial da PGFN perante o STF, obtivemos os seguintes esclarecimentos sobre as diversas ações que tramitam na Corte Maior sobre a matéria:
"A solução definitiva da questão ainda é incerta, em face do ocorrido no julgamento conjunto de diversas ADIs e do RE sobre o tema.
Os acórdãos das ADIs já foram publicados, tendo os contribuintes interposto embargos de declaração. Nelas, a União foi parcialmente vencida, tendo o tribunal declarado a inconstitucionalidade dos **dispositivos que exigiam a prestação de serviço de caráter filantrópico (gratuito)**, para o gozo das imunidades, dado que eles limitariam a própria imunidade, não consistindo mero requisito formal para a concessão do benefício, caso em que bastaria lei ordinária. Não interpusemos embargos de declaração porque o referido entendimento confirma os efeitos de liminar que remonta a 2001, do ministro Moreira Alves (ADI 2028), além de jurisprudência histórica do tribunal, que remonta aos anos 80.
Desta forma, decidiu-se a questão, da seguinte forma, nos termos do voto do Ministro Teori Zavascki:
11. Ante o que se vem de expor, manifesto-me no sentido de que: (...) (b) sejam julgadas procedentes, na integralidade, as arguições decorrentes da conversão das ADIs 2028 e 2036, nos limites postos no voto do Ministro Relator; (c) sejam julgadas procedentes em parte as arguições decorrentes da conversão das ADIs 2228 e 2621, para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 2º, IV; 3º, VI, §§ 1º e 4º, parágrafo único, todos do Decreto 2.536/1998, assim como dos arts. 1º IV; 2º, IV e §§ 1º e 3º; 7º, § 4º, do Decreto 752/1993; (d) seja negado provimento ao RE 566.622; e (e) caso se confirme, nos demais pontos, diferentemente do aqui sustentado, a orientação adotada no voto do Ministro Relator, que a declaração de inconstitucionalidade do art. 55, II, da Lei 8.212/1991 (na redação que lhe foi conferida tanto pela Lei 9.429/1996 quanto pela MP 2.187/2001), bem como do art. 9º, § 3º; e 18, III e IV, da Lei 8.742/1993 (na redação que lhes foi conferida pela MP 2.187/2001), seja formalizada sem pronúncia de nulidade, pelo prazo de 24 meses, comunicando-se o parlamento a respeito do que vier a ficar decidido para que delibere aquela instância da maneira que entender conveniente.
Ainda não foi publicado o RE 566.622, que pode justificar a interposição de ED pela FN, em face da contradição entre os resultados deste e das ADIs.
Isso porque, no julgamento do o RE 566.622, terminou por prevalecer resultado mais abrangente, eis que se formou maioria ao redor do voto do Ministro Marco Aurélio que assentou ser inconstitucional **qualquer** disciplina por lei ordinária da matéria. Em face de mudança de voto do Ministro Lewandowski (que, inicialmente, desprovia o recurso do contribuinte), para seguir o Ministro Marco Aurélio (mantendo-se, todavia, na corrente que seguia o

V

26. Em conclusão:

26.1. com base na Lei nº 12.101, de 2009, entendemos que a apuração de má-fé das entidades, nos aspectos que aludem à certificação, inclusive sobre pedidos de renovação por parte daquelas que não reuniam os requisitos para tanto, devem ser apurados pelas pastas setoriais, no caso, pelo MEC;

26.2. não há competência legal para que o Ministério da Fazenda (RFB) instaure procedimentos com vistas a apurar irregularidades no processo de certificação de entidades beneficentes, sendo esta uma responsabilidade dos ministérios certificadores;

26.3. cabe à RFB, nos termos do art. 27 da Lei nº 12.101, de 2009, o instituto da representação, uma vez verificada a prática de alguma irregularidade na entidade certificada;

---

voto do ministro Teori nas ADIs) e em face do provimento integral que dera ao RE o Min. Joaquim Barbosa (em contradição com os fundamentos de seu próprio voto, que não alcançava de tal extensão), os julgamentos (das ADIs e do RE) foram dissonantes. Caso o Ministro Lewandowski retifique sua posição, também, nas ADIs, predominaria a posição do Ministro Joaquim Barbosa que declarou inconstitucional **o art. 55, II** (exigência de *Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos).*

Assim, mesmo mantendo-se os limites expressos do voto do Ministro Joaquim Barbosa (vota no seu lugar o Min. Fachin), o voto do Ministro Teori pode não prevalecer, no julgamento das ADIs, quanto ao **art. 55, II**, caso o Ministro Lewandowski altere sua posição ali, como já fez no RE. Por outro lado, há a possibilidade que o tribunal altere a posição formada nas ADIs, para adotar o que foi julgado no RE, resolvendo a contradição de forma prejudicial à União (questão dependente do Min. Fachin).

Isto posto, podemos tirar duas conclusões para o caso:

Primeiro, impondo a medida provisória contraprestação para fazer jus à imunidade (o que me parece que efetivamente ocorre, sob a forma de exigência de serviços prestados ao SUS), a matéria deve ser veiculada em lei complementar, consoante entende maioria atualmente existente no âmbito do STF.

Segundo, caso que venha a prevalecer posição mais radical, defendida pelo Ministro Marco Aurélio, tal tornaria, sempre, indispensável lei complementar para tratar de tais imunidades.

Em qualquer hipótese, portanto, parece ser evidentemente inadequado tratar a matéria em medida provisória, arriscando-se a União a ter as condições impostas (mesmo sendo mais brandas que aquelas atualmente vigentes) tidas como inválidas, em função de inconstitucionalidade formal. Este tem sido o entendimento do STF."

26.4. sugere-se à remessa de cópias do expediente e deste Parecer à Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda para análise da possibilidade de encaminhamento à Casa Civil da Presidência da República de sugestão de alteração do § 2º do art. 24 da Lei nº 12.101, de 2009, de acordo com as razões plasmadas no Parecer PGFN/CAT/Nº 2491/2009 e neste Parecer;

26.5. que se proceda o encaminhamento de cópia do expediente à RFB para ciência e demais providências que entender pertinentes.

À consideração superior.[5]

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 1º de março de 2018.

NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS
Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários

Aprovo. Restitua-se o expediente à CGCEBAS/DPR/SERES-MEC, com cópias à SE/MF e à RFB, para conhecimento e providências que entenderem cabíveis.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 6 de março de 2018.

JOSÉ LEVI MELLO DO AMARAL JÚNIOR
Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária

---

[5] **Indexação - consulta:**. 1.2.2.3 - Imunidade das Entidades Beneficentes de Assistência Social / 7.1 - Atribuições da PGFN. Parecer entidades beneficentes – consulta MEC