



Pilar Coutinho

TRIBUTARISTA, PROFESSORA E PARECERISTA

PARECER JURÍDICO

**Imunidade das Contribuições Sociais e o Dever
Instrumental de Escrituração Segregada de
Gratuidades**

*A impossibilidade de o instrumento de fiscalização aniquilar o direito material à imunidade das entidades
beneficentes de assistência social*

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DE ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (ART. 195, § 7º, CF). RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR PARA A DEFINIÇÃO DO MODO BENEFICENTE DE ATUAÇÃO (TEMA 32 DE REPERCUSSÃO GERAL). DISTINÇÃO ENTRE REQUISITO MATERIAL E DEVER PROCEDIMENTAL (ADI Nº 4.480/DF). ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL SEGREGADA COMO DEVER INSTRUMENTAL, NÃO REQUISITO MATERIAL AUTÔNOMO. NATUREZA DECLARATÓRIA DA CERTIFICAÇÃO (SÚMULA Nº 612/STJ) E SUA EXTENSÃO INTERPRETATIVA AOS DEMAIS MEIOS DE COMPROVAÇÃO. MEIOS ALTERNATIVOS DE PROVA E NORMAS TÉCNICO-CONTÁBEIS DO CFC. VALORAÇÃO CRÍTICA DA PROVA PERICIAL. LIMITES TEMPORAIS DOS EFEITOS DA DECISÃO.

I. DA CONSULTA

A presente consulta foi formulada pela Associação Pedagógica Itacolomi, por intermédio do escritório PRSM Advogados, no curso de processo judicial em que se discute o reconhecimento da imunidade tributária das contribuições sociais previstas no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, tendo a decisão recorrida fundamentado a improcedência do pedido na alegada ausência de escrituração contábil segregada das gratuidades concedidas pela entidade.

Submete-se à análise a seguinte questão, recorrente na prática do Terceiro Setor brasileiro e na relação entre entidades filantrópicas e a Administração Tributária: a inobservância da forma específica de evidenciação contábil das gratuidades é suficiente, por si só, para afastar a imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, quando os fatos correspondentes à atuação beneficente e as gratuidades efetivamente concedidas sejam suscetíveis de comprovação por outros elementos contábeis e documentais idôneos?

Formulam-se, para fins de exame objetivo, os seguintes quesitos:

- Quesito 1 — A exigência de escrituração contábil segregada das gratuidades constitui requisito material da imunidade do art. 195, § 7º, da CF, ou mero dever procedimental de fiscalização?
- Quesito 2 — A ausência de certificação administrativa (CEBAS) ou de determinado registro contábil formal impede, de forma absoluta, o reconhecimento judicial da imunidade?
- Quesito 3 — Há precedente do Supremo Tribunal Federal que contrarie a natureza procedimental da exigência sustentada no Quesito 1, elevando a segregação contábil a requisito material insuperável?
- Quesito 4 — Quais meios de prova são idôneos para demonstrar o cumprimento da função filantrópica quando a escrituração sintética principal não segrega graficamente as gratuidades?
- Quesito 5 — A ausência de diligências por parte da perícia contábil oficial repercute na força probante de sua conclusão sobre o descumprimento do requisito de segregação?
- Quesito 6 — Como se integram os meios de prova jurídicos e contábeis na aferição da gratuidade, à luz do princípio da primazia da essência sobre a forma consagrado pela própria estrutura conceitual contábil?
- Quesito 7 — Uma decisão desfavorável, fundada em fatos e regime jurídico de determinado exercício financeiro, pode ser automaticamente estendida a exercícios posteriores regidos por normativo diverso e não examinados pela prova produzida?

II. INTRODUÇÃO E DELIMITAÇÃO DO OBJETO

O tema aqui examinado situa-se no ponto de tensão entre dois valores igualmente caros ao ordenamento jurídico: de um lado, a proteção constitucional conferida à filantropia, exteriorizada na imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social; de outro, o legítimo poder-dever do Estado de fiscalizar o efetivo preenchimento das condições que justificam essa proteção. A controvérsia recorrente não reside na existência desse poder fiscalizatório — que ninguém nega —, mas na extensão que se pretende conferir aos seus instrumentos: pode um requisito de natureza eminentemente

formal e instrumental, criado para facilitar a fiscalização, ser elevado à condição de obstáculo insuperável ao próprio direito material que deveria apenas auxiliar a comprovar?

Este parecer sustenta que a resposta é negativa, e o faz a partir de três pilares que se reforçam mutuamente: (i) a distinção, consolidada pelo Supremo Tribunal Federal, entre requisitos materiais — sujeitos à reserva de lei complementar — e deveres procedimentais de fiscalização — disciplináveis por lei ordinária, mas nunca aptos a inovar materialmente; (ii) a natureza declaratória, e não constitutiva, dos instrumentos de certificação e comprovação da condição filantrópica, tal como reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça; e (iii) a fluidez dos meios de prova admitidos pela própria disciplina técnico-contábil aplicável ao Terceiro Setor, que não condiciona a demonstração da gratuidade a uma única forma de registro.

III. DO REGIME CONSTITUCIONAL DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DO TERCEIRO SETOR

A Constituição Federal de 1988 outorgou às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos duas garantias distintas, com pressupostos e disciplinas normativas próprias. A primeira, prevista no art. 150, VI, "c", é a imunidade de impostos incidentes sobre patrimônio, renda e serviços relacionados às finalidades essenciais da entidade. A segunda, disposta no art. 195, § 7º, é a imunidade das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, restrita às entidades que se qualifiquem como beneficentes de assistência social.

O art. 146, II, da Constituição reserva à lei complementar a disciplina das limitações constitucionais ao poder de tributar. Essa reserva projeta-se sobre os requisitos materiais de cada uma dessas imunidades: quanto aos impostos, a matéria é disciplinada pelo art. 14 do Código Tributário Nacional — Lei nº 5.172/1966, recepcionada pela ordem constitucional de 1967/69 e de 1988 com status de lei complementar, entendimento assentado pelo próprio Supremo Tribunal Federal ao examinar a prescrição e a decadência das contribuições previdenciárias (RE nº 556.664/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 12 de junho de 2008).

Quanto às contribuições sociais, a disciplina normativa foi, por mais de uma década, objeto de intensa controvérsia. Durante esse período, vigorou a Lei Ordinária nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, que regulamentava os procedimentos de isenção de contribuições sociais e o processo de Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS). No âmbito educacional, a lei impunha exigências materiais gravosas — dentre elas, a concessão obrigatória de bolsas de estudo em proporções mínimas rígidas (na razão de um aluno com bolsa integral para cada cinco alunos pagantes, nos termos então vigentes) — e, cumulativamente, o dever de manutenção de escrituração contábil regular que registrasse, de forma segregada, as receitas, despesas e gratuidades aplicadas (art. 29, IV).

A discrepância entre os requisitos do Código Tributário Nacional e as exigências cumulativas da legislação ordinária ensejou controvérsia constitucional crônica, resolvida em definitivo pelo Supremo Tribunal Federal em dois julgados de caráter vinculante que serão examinados nos capítulos seguintes.

IV. DA RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR E O TEMA 32 DE REPERCUSSÃO GERAL

O Supremo Tribunal Federal dirimiu a controvérsia constitucional no julgamento de mérito do RE nº 566.622 (Tema 32 da Repercussão Geral), ocorrido em 23 de fevereiro de 2017, consolidado no julgamento de embargos de declaração em 18 de dezembro de 2019, com acórdão publicado em 11 de maio de 2020 e trânsito em julgado certificado em 27 de setembro de 2022. Sob relatoria originária do Ministro Marco Aurélio e redação final para o acórdão dos embargos da Ministra Rosa Weber, a tese fixada restou assim consolidada:

“A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.” (STF, RE nº 566.622, Tema 32 da Repercussão Geral)

Do precedente extrai-se a chave interpretativa de todo o regime, replicada de forma constante pela jurisprudência subsequente: a definição do modo beneficente de atuação e a instituição de contrapartidas materiais exigem lei complementar; os aspectos procedimentais, relativos à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo do cumprimento das exigências legais, permanecem passíveis de disciplina por lei ordinária — sem que esta possa, contudo, criar novo requisito material sob a aparência de exigência procedimental. Essa mesma lógica de repartição de competências normativas foi reafirmada pelo STF no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, e aplicada, em contexto de contribuição distinta, no RE nº 636.941 (Tema 432 da Repercussão Geral, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 13 de fevereiro de 2014), quanto à contribuição ao Programa de Integração Social.

V. DA ADI Nº 4.480/DF E A DISTINÇÃO ENTRE REQUISITO MATERIAL E DEVER PROCEDIMENTAL

O Supremo Tribunal Federal teve oportunidade de aplicar concretamente a distinção fixada no Tema 32 no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.480/DF, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, concluído em sessão virtual de 20 a 26 de março de 2020, com acórdão publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 15 de maio de 2020. A ação examinou a constitucionalidade de dispositivos da então vigente Lei nº 12.101/2009.

V.1. Das contrapartidas materiais declaradas inconstitucionais

A Corte declarou a inconstitucionalidade formal das contrapartidas materiais inovadoras veiculadas por lei ordinária — dentre elas, as metas rígidas de concessão de bolsas de estudo em proporção mínima da receita bruta, previstas nos então vigentes artigos 13 e 14 da Lei nº 12.101/2009 — por tratarem do próprio modo de atuação beneficente, matéria submetida à reserva de lei complementar fixada no Tema 32.

V.2. Da constitucionalidade do dever de escrituração segregada

Contudo, ao examinar especificamente o artigo 29, inciso IV, da Lei nº 12.101/2009 — que impunha a manutenção de escrituração contábil regular com registro segregado de receitas, despesas e gratuidades —, o Plenário declarou a sua constitucionalidade, por reconhecê-lo mera consequência dedutiva do dever geral de exatidão contábil já imposto pelo artigo 14, inciso III, do Código Tributário Nacional. Nas palavras do voto condutor:

“Partindo da premissa do que fora decidido nas ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228 e RE-RG 566.622, não vislumbro inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei 12.101/2009, o qual apenas dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes [...]. Nesse contexto, entendo que os incisos I e V do artigo 29 se amoldam ao inciso I do artigo 14 do CTN [...]; e o inciso II do artigo 29 ajusta-se ao inciso II do artigo 14 do CTN [...]. E, como consequências dedutivas do inciso III do artigo 14 do CTN [...], tem-se os incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009. Portanto, não vislumbro a alegada inconstitucionalidade formal do artigo 29 e incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII.” (Min. Gilmar Mendes, ADI nº 4.480/DF)

V.3. Da finalidade da exigência e da sua natureza estritamente instrumental

O Ministro Relator destacou, ainda, que a finalidade da exigência é unicamente instrumental: evitar que “falsas instituições de assistência e educação sejam favorecidas pela imunidade”, em fraude à Constituição. A exigência, portanto, não visa a criar contrapartida material nova, mas a instrumentalizar a fiscalização de um requisito material que já existe — a saber, a exatidão da escrituração contábil geral, exigida pelo art. 14, III, do CTN.

A conclusão jurídica que se extrai é precisa: o dever de segregação contábil não institui requisito material autônomo, mas obrigação instrumental de fiscalização, cuja função é unicamente conferir fidedignidade ao controle do cumprimento das condições de fundo já fixadas em lei complementar. Meio e substância não se confundem — e o meio, por definição, não pode ostentar peso normativo superior ao fim que serve a comprovar.

V.4. O que a ADI nº 4.480/DF decidiu e o que este parecer dela deduz

Impõe-se uma distinção metodológica que a prática forense frequentemente omite. A ADI nº 4.480/DF resolveu uma questão específica — a natureza jurídica da exigência de escrituração segregada, qualificando-a como dever procedimental e não como requisito material. A Corte não teve diante de si, e por isso não enfrentou, uma segunda questão, logicamente

subsequente: quais são as consequências jurídicas do cumprimento imperfeito ou parcial dessa exigência procedimental, quando a finalidade fiscalizatória que a informa pode ser alcançada por outros elementos contábeis idôneos.

Este parecer não atribui à ADI nº 4.480/DF a resposta a essa segunda questão, que o precedente simplesmente não enfrentou. O que se sustenta, a partir daqui, é que a resposta a essa segunda questão decorre do sistema — da conjugação entre a natureza instrumental já fixada pelo STF, a natureza declaratória dos instrumentos de certificação (Súmula nº 612/STJ, examinada no capítulo seguinte) e a disciplina técnico-contábil que rege os meios de comprovação da gratuidade (capítulos X e XI). A tese central deste parecer é, portanto, uma construção sistemática que parte da premissa fixada pela ADI nº 4.480/DF, mas não se confunde com ela nem pretende ser sua decorrência automática.

VI. DA SÚMULA Nº 612 DO STJ E A NATUREZA DECLARATÓRIA DA CERTIFICAÇÃO

No plano infraconstitucional, o Superior Tribunal de Justiça pacificou, em 9 de maio de 2018, por sua Primeira Seção, o entendimento sumulado sob o Enunciado nº 612:

“O certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade.” (STJ, Súmula nº 612)

O enunciado sumular consolidou o entendimento firmado nos recursos que lhe deram origem — dentre eles o REsp nº 1.102.431/RJ (Rel. Min. Luiz Fux), o AgInt no AREsp nº 32.152/PR (Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho) e o AgRg no AREsp nº 194.981/RJ (Rel. Min. Assusete Magalhães) —, nos quais a Primeira Seção assentou que o direito à imunidade das contribuições sociais é garantia de estatuta constitucional que nasce no plano da realidade fática no exato momento em que a entidade preenche as condições materiais do art. 14 do CTN. O Fisco não constitui a imunidade; apenas a declara.

Nos debates desses julgados, consolidaram-se dois entendimentos centrais: (i) a inexistência de efeito criador do ato estatal de certificação, que “possui natureza meramente declaratória” e, portanto, retroage seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos; e (ii) a impossibilidade de o instrumento aniquilar o direito, na medida em que a ausência provisória de certificado ou de determinado requisito de controle administrativo não basta, isoladamente, para afastar a imunidade quando a prova técnica dos autos demonstrar o cumprimento das condições de fundo — como decidido no REsp nº 1.517.801/SC (Rel. Min. Benedito Gonçalves) e no AgRg no AREsp nº 187.172/DF (Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho).

Cumprir precisar que a Súmula nº 612 não decidiu, ela própria, a questão da escrituração contábil segregada — seu objeto é a natureza declaratória do CEBAS. O que se propõe, neste parecer, é uma extensão interpretativa por analogia e coerência sistêmica, não uma aplicação direta do enunciado: se o instrumento mais solene de comprovação da natureza filantrópica é dispensável em sede judicial quando a prova técnica demonstrar os fatos por outros meios idôneos, essa mesma lógica — a de que o meio de prova não pode se sobrepor ao fato que comprova — é, por construção deste parecer, projetável sobre outros instrumentos de comprovação de hierarquia inferior ao próprio certificado, inclusive a técnica de escrituração contábil segregada. Trata-se, repita-se, de raciocínio construído a partir da ratio do precedente, e não de sua decorrência automática ou já assentada pelo STJ.

VII. DO PRECEDENTE APARENTEMENTE DIVERGENTE: A RECLAMAÇÃO Nº 63.828/STF

Em defesa de leitura mais restritiva, é comum a invocação da Reclamação nº 63.828, julgada pela Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal em 13 de maio de 2024, sob relatoria do Ministro Cristiano Zanin, como precedente que teria validade a escrituração segregada de gratuidade como requisito material insuperável. O exame do inteiro teor do acórdão, contudo, revela a impropriedade dessa leitura.

A ementa do julgado, no ponto que interessa, restou assim redigida:

“I - A jurisprudência firme do Supremo Tribunal Federal exige, em regra, para o cabimento da reclamação em casos desse jaez, que fique demonstrada a aderência estrita entre o ato reclamado e o conteúdo do paradigma apontado como violado, o que não ocorre no caso. II - A exigência de apresentação de certidões de regularidade de recolhimento do FGTS não foi afastada no julgamento da ADI 4.480/DF, pois o art. 29, III, da Lei 12.101/2009 não foi declarado inconstitucional. III - Os fundamentos do ato impugnado referem-se a ônus probatório e requisitos legais vigentes no período abrangido pela ação, mas não cumpridos pelo agravante, a fim de comprovar a condição de beneficiário da imunidade tributária almejada, não havendo estrita aderência entre o ato reclamado e o que decidido no julgamento da ADI 4.480/DF, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes. IV - Agravo regimental desprovido.” (STF, 1ª Turma, Rcl nº 63.828 AgR/PR, Rel. Min. Cristiano Zanin, j. 13/05/2024)

Dessa ementa extraem-se, com precisão, os dois fundamentos que afastam a aplicação do precedente ao debate sobre segregação contábil de gratuidades: de um lado, a ausência de aderência estrita entre o ato reclamado e o paradigma invocado, pressuposto de admissibilidade específico da reclamação constitucional, que não se confunde com o exame de mérito da controvérsia; de outro, e mais decisivamente, o item II da ementa é expresso ao circunscrever o objeto do julgado à exigência de certidões de regularidade do FGTS, prevista no artigo 29, inciso III, da Lei nº 12.101/2009 — dispositivo que, tal como ali reconhecido, jamais foi declarado inconstitucional pela ADI nº 4.480/DF. Trata-se de exigência de natureza procedimental distinta da segregação de gratuidades, disciplinada pelo inciso IV do mesmo artigo, que não foi objeto do julgado.

O julgado, portanto, não validou, como requisito material apto a afastar a imunidade, a escrituração de gratuidade de forma segregada, e sua invocação fora desse contexto específico não encontra suporte na ratio decidendi do precedente.

Cabe, ainda, uma ressalva metodológica de maior alcance, que se impõe sempre que precedentes dessa natureza — em que a parte reclamante não obteve êxito — sejam invocados em qualquer sentido. Em casos como a Reclamação nº 63.828 e os demais julgados que discutem o descumprimento de exigências procedimentais, a questão efetivamente enfrentada pela Corte foi a do cumprimento do requisito procedimental tal como posto pela legislação de regência — no caso, a apresentação de determinada certidão —, e não a viabilidade de sua comprovação por outros meios igualmente idôneos, nem a adequação da exigência à situação fática concreta da entidade. Não tendo sido essa questão submetida ao Tribunal, o precedente simplesmente não a enfrenta, para nenhum dos dois sentidos: não a acolhe, mas tampouco a rejeita. A fluidez dos meios de prova da natureza filantrópica, sustentada neste parecer com base na Súmula nº 612 do STJ e nas Interpretações Técnicas do CFC, é tese que permanece incólume a esse precedente, precisamente porque dele não foi objeto.

VIII. DO ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 187/2021

Em 16 de dezembro de 2021, a Lei Complementar nº 187 veio suprir a exigência de veículo normativo qualificado, revogando integralmente a Lei Ordinária nº 12.101/2009 e consolidando, em nível de lei complementar, os requisitos já delineados pela jurisprudência do STF nos precedentes examinados.

Aspecto	Regime Anterior (Lei nº 12.101/2009)	Regime Atual (LC nº 187/2021)
Veículo normativo	Lei ordinária — vício formal reconhecido pelo STF quanto às contrapartidas materiais	Lei complementar — atende à reserva do art. 146, II, CF
Escrituração segregada	Art. 29, IV — segregação na contabilidade principal	Art. 3º, IV — mantém a exigência de escrituração segregada, em consonância com as normas do CFC
Forma de evidenciação	Sem remissão expressa às normas técnicas do CFC	Art. 3º, IV remete às normas do CFC; a ITG 2002 (R1), item 24 c/c item 27, "m", exige a divulgação segregada e quantificada das gratuidades em Notas Explicativas
Contrapartidas de bolsas (percentuais mínimos)	Arts. 13 e 14 — proporções rígidas (declaradas inconstitucionais)	Disciplina própria, com legitimidade de lei complementar

Saneamento de lacunas documentais	Sem previsão sistemática	Arts. 34, § 2º, e 38 e 40 — diligências, complementação e prazo de regularização
Créditos lançados com base em norma já declarada inconstitucional	—	Art. 41 — extinção dos créditos correspondentes

Cumpra precisar, com rigor, o exato alcance normativo desse ponto. O dispositivo que efetivamente condiciona a fruição da imunidade é o art. 3º, IV, da LC nº 187/2021, que exige a manutenção de "escrituração contábil regular que registre as receitas e as despesas, bem como o registro em gratuidade, de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade e com a legislação fiscal em vigor". O próprio texto legal, portanto, não define a forma específica dessa segregação — remete-a às normas técnicas do CFC.

É nessas normas técnicas, e não diretamente na LC nº 187/2021, que se encontra a autorização para a evidenciação em Notas Explicativas: a Interpretação Técnica Geral ITG 2002 (R1) do CFC estabelece, em seu item 24, que as gratuidades concedidas devem ser destacadas na Demonstração do Resultado do Período e divulgadas em Notas Explicativas por tipo de atividade — exigência detalhada pela alínea "m" do item 27, que requer o registro segregado das gratuidades com dados quantitativos (valores dos benefícios, número de atendidos e de bolsistas) —, e esclarece, em seu item 26, que o controle em contas de compensação extracontábeis é facultativo, não obrigatório. A remissão que o art. 3º, IV, da LC nº 187/2021 faz às normas do CFC incorpora, por consequência, essa mesma flexibilidade de forma.

Vale registrar, a esse propósito, um dado que reforça — e não infirma — a tese aqui sustentada. O art. 25, § 1º, da mesma Lei Complementar — dispositivo distinto, inserido na disciplina específica das proporções de bolsas de estudo (arts. 20 a 23) — exige, cumulativamente, tanto o registro segregado na contabilidade quanto a evidenciação em Notas Explicativas do cumprimento dessas proporções: não se trata, portanto, de dispositivo que autorize a substituição de uma forma pela outra, e sua invocação para esse fim deve ser evitada. Mas, justamente por representar o ponto de maior explicitude e rigor formal que a própria Lei Complementar nº 187/2021 dedica à evidenciação de gratuidades, o art. 25, § 1º, serve de termo de comparação útil: ainda que se admitisse, para argumentar, que essa exigência cumulativa e explícita traduz a intenção mais estrita do legislador complementar em matéria de forma, sua função permanece procedimental — trata-se de mecanismo de comprovação do cumprimento de uma proporção (arts. 20 a 23), não de condição material autônoma da imunidade, que continua se aferindo pelos requisitos do art. 3º da mesma lei. Se mesmo o dispositivo legal mais explícito e mais exigente em matéria de forma não eleva o requisito a condição material, a fortiori não o faz o art. 3º, IV, cuja redação sequer é tão específica, limitando-se a remeter às normas técnicas do CFC.

Reforça essa leitura o próprio desenho procedimental que a Lei Complementar nº 187/2021 estabelece para o processo administrativo de certificação. O art. 34, ao disciplinar o rito do requerimento de CEBAS, prevê expressamente, em seu § 2º, a possibilidade de a autoridade competente solicitar esclarecimentos e informações à entidade interessada, sem prejuízo da realização de diligências, sempre que tais elementos forem relevantes para a decisão sobre o requerimento — mecanismo que a própria lei desenha como etapa ordinária do processo, não como exceção. O § 1º do mesmo artigo corrobora essa leitura ao prever que a ordem cronológica de apreciação dos requerimentos cede à existência de diligência pendente devidamente justificada, reconhecendo que a pendência de esclarecimentos documentais é vicissitude normal e prevista do procedimento — não motivo de indeferimento automático.

Esse desenho legislativo, aplicável já na fase administrativa de certificação, é coerente com a natureza instrumental atribuída pela ADI nº 4.480/DF à exigência de escrituração segregada: se o próprio processo de obtenção do CEBAS admite, como etapa ordinária, a complementação de esclarecimentos e a realização de diligências antes de qualquer decisão sobre o requerimento, não há razão sistêmica para que, em sede judicial, uma deficiência formal semelhante seja tratada como insanável e apta a aniquilar, de plano, o direito material à imunidade — quando o próprio Código de Processo Civil (arts. 370 e 480, examinados no Capítulo XIII) prevê mecanismo funcionalmente equivalente: a conversão do julgamento em diligência.

VIII.1. Da inalterabilidade da natureza jurídica do requisito em razão do veículo normativo

Impõe-se, por fim, uma observação de ordem lógico-normativa que a prática forense tende a negligenciar: a reedição do requisito de escrituração segregada em veículo de lei complementar não converteu — nem poderia converter — sua natureza jurídica de dever procedimental em requisito material autônomo. O vício reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal na Lei nº 12.101/2009 não residia no conteúdo da exigência de segregação contábil, que a própria ADI nº 4.480/DF confirmou ser mera consequência dedutiva do art. 14, III, do CTN, e portanto compatível com lei ordinária; o vício acometia, isto sim, as contrapartidas materiais inovadoras — como os percentuais mínimos de bolsas — que efetivamente demandavam veículo qualificado e dele careciam.

Disso propõe-se, neste parecer, um corolário: a Lei Complementar nº 187/2021, ao reeditar o dever de escrituração segregada em seu art. 3º, IV, não operaria, por essa construção interpretativa, mutação ontológica sobre esse requisito específico — que já era, e continuaria sendo, obrigação instrumental de fiscalização, agora apenas veiculada pelo instrumento normativo adequado para as demais contrapartidas que o cercam. A premissa da qual se parte é a de que a natureza jurídica de uma norma — material ou procedimental — decorre de sua função e de seu conteúdo, e não apenas da hierarquia do diploma legislativo que a veicula; e que, em consequência, uma exigência instrumental não se tornaria requisito material somente porque, por prudência ou técnica legislativa, passou a constar de lei complementar. Não se trata de proposição expressamente decidida pelo STF quanto a este ponto específico, mas de leitura sistemática que este parecer sustenta como a mais consentânea com a ratio da ADI nº 4.480/DF.

A consequência prática dessa distinção é dupla. Primeiro, reforça-se que a discussão sobre a suficiência da comprovação da gratuidade — antes e depois da LC nº 187/2021 — permanece a mesma discussão sobre um dever instrumental, não uma discussão sobre requisito material que se tornou mais rígido pelo simples fato de constar agora de lei complementar. Segundo, afasta-se a leitura de que o legislador complementar teria pretendido, ao reeditar a exigência, elevar seu status normativo para além do que a ADI nº 4.480/DF já lhe conferia — leitura que, a prevalecer, subverteria a própria distinção material/procedimental que fundamenta todo o regime ora examinado.

IX. DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS REGIONAIS FEDERAIS EM CASOS ANÁLOGOS

A leitura ora exposta encontra amparo reiterado na jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais. No julgamento da Apelação e Remessa Necessária nº 0087372-77.2014.4.01.3800, Rel. Des. Fed. Marcelo Dolzany da Costa, Terceira Turma, julgada em 21 de maio de 2024, reconheceu-se a imunidade de impostos de entidade educacional sem fins lucrativos a partir das conclusões da perícia e da escrituração contábil regular, dispensando o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, de efeito meramente declaratório:

“Entendo que os requisitos previstos no artigo 14, do CTN estão presentes diante das conclusões da perícia judicial, bem como diante dos documentos de escrituração contábil colacionados pela entidade [...]. Portanto, mesmo não existente comprovação da expedição de CEBAS nos autos, documento que tem efeito apenas declaratório do direito à imunidade, e diante da comprovação por documentação do cumprimento dos requisitos do artigo 14, do CTN, faz jus a contribuinte à imunidade [...]” (TRF6, Apelação e Remessa Necessária nº 0087372-77.2014.4.01.3800)

X. DOS MEIOS TÉCNICO-CONTÁBEIS DE COMPROVAÇÃO DA GRATUIDADE

No plano técnico-contábil, a Interpretação Técnica Geral ITG 2000 (R1) — Escrituração Contábil, do Conselho Federal de Contabilidade (aprova pela Resolução CFC nº 1.330/2011) — adota concepção ampla de documentação contábil, superando a visão restritiva de que apenas os livros Diário e Razão tradicionais compõem o acervo probatório da entidade:

“Item 26. Documentação contábil é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade e compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, de origem interna ou externa, que apoiam ou compoem a escrituração.” (CFC, ITG 2000 (R1))

A mesma norma técnica reconhece plena eficácia probatória aos registros auxiliares, desde que mantida a fidedignidade de seus lançamentos (item 18), e admite, em seus itens 5 e 7, a suficiência de elementos de convicção diversos das notas fiscais sintéticas tradicionais para a comprovação da ocorrência real dos fatos econômicos. Já a Interpretação Técnica Geral ITG 2002 (R1) — específica para entidades sem finalidade de lucro — estabelece, em seu item 13, que os benefícios concedidos a título de gratuidade devem ser reconhecidos de forma segregada, e determina, em seu item 24 e na alínea "m" do item 27, que essa gratuidade seja destacada na Demonstração do Resultado do Período e divulgada em Notas Explicativas por tipo de atividade, com dados quantitativos — valores, número de atendidos e de bolsistas —, sendo facultativo, nunca obrigatório, nos termos do item 26, o seu controle em contas de compensação extracontábeis. O item 9-B da mesma interpretação assenta, ainda, que a imunidade tributária não constitui receita de subvenção a transitar pelo resultado, separando de forma peremptória o tratamento contábil da imunidade do tratamento contábil da gratuidade.

A convergência dessas normas técnicas com a jurisprudência constitucional examinada revela um princípio unificador: o ordenamento jurídico brasileiro trata a comprovação da natureza filantrópica como um fato a ser demonstrado por qualquer meio idôneo, e não como qualidade jurídica condicionada à forma exata de um registro específico.

Observação de apoio, extraída da própria lógica interna da escrituração contábil das entidades educacionais, reforça essa conclusão: a escrituração principal via de regra lança as receitas de mensalidades de forma sintética e global, sem individualização nominal de qualquer aluno, pagante ou bolsista — a fiscalização do faturamento dos alunos pagantes, quando necessária, é realizada por meio de relatórios analíticos auxiliares, não pela leitura direta do Livro Diário. Essa constatação factual não equivale, por si só, a um princípio jurídico de isonomia autônomo — a lei pode legitimamente exigir da gratuidade um tratamento de evidenciação distinto do aplicado às receitas de pagantes, dado o interesse fiscalizatório específico que a exigência de segregação de gratuidades busca atender —, mas ilustra que a ausência de rubrica nominal individualizada no Livro Diário sintético não é, em si, incomum ou indicativa de irregularidade, e que os meios técnicos de auditoria por amostragem e por registros auxiliares são os efetivamente empregados na prática contábil do setor, para pagantes e bolsistas.

XI. DA INTEGRAÇÃO ENTRE OS MEIOS DE PROVA JURÍDICOS E CONTÁBEIS: A PRIMAZIA DA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA

O arcabouço jurídico examinado nos capítulos anteriores não é uma construção isolada do Direito: ele encontra espelho direto e anterior na própria ciência contábil, cuja estrutura conceitual consagra, como atributo essencial da informação financeira, a primazia da essência sobre a forma. Essa convergência não é coincidência, mas consequência lógica de que ambos os sistemas — o jurídico e o contábil — perseguem o mesmo objetivo quando se trata de qualificar um fato econômico: retratar a realidade tal como ela se apresenta, e não apenas a maneira como foi documentada.

XI.1. O princípio contábil da essência sobre a forma (NBC TG Estrutura Conceitual / CPC 00 (R2))

A Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG Estrutura Conceitual — Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro, editada pelo Conselho Federal de Contabilidade em consonância com sua equivalente internacional (Conceptual Framework do IASB) e correspondente ao Pronunciamento Conceitual Básico CPC 00 (R2), de observância obrigatória por todas as entidades sujeitas às Normas Brasileiras de Contabilidade, estabelece, em seu item 2.12:

“Para serem úteis, informações financeiras não devem apenas representar fenômenos relevantes, mas também representar de forma fidedigna a essência dos fenômenos que pretendem representar. Em muitas circunstâncias, a essência de fenômeno econômico e sua forma legal são as mesmas. Se não forem as mesmas, fornecer informações apenas sobre a forma legal não representaria fidedignamente o fenômeno econômico.” (CFC, NBC TG Estrutura Conceitual, item 2.12)

A mesma norma, ao detalhar esse princípio no capítulo dedicado aos elementos das demonstrações contábeis, é ainda mais direta quanto às consequências práticas da prevalência da essência sobre a forma:

“Os termos que não têm substância são desconsiderados. O termo não tem substância se não tiver efeito discernível sobre a economia do contrato.” (CFC, NBC TG Estrutura Conceitual, item 4.61)

Transposto para o caso das gratuidades educacionais, o princípio implica que a existência ou inexistência de uma rubrica contábil especificamente rotulada como "gratuidade" no Livro Diário sintético é, em si, mero aspecto de forma. Se essa rotulação específica não tem efeito discernível sobre a realidade econômica subjacente — a concessão real e verificável de descontos e bolsas a alunos determinados —, sua ausência, nos termos da própria estrutura conceitual contábil, não pode ser tratada como decisiva. A substância econômica do fenômeno subsiste e é apta a ser demonstrada independentemente dessa rotulação específica, desde que outros registros hábeis (relatórios analíticos, contratos, sistemas de gestão) permitam reconstruir, com fidedignidade, a trilha do fato econômico.

XI.2. A convergência com o padrão jurídico de valoração da prova

Do ponto de vista processual, os artigos 369, 371 e 479 do Código de Processo Civil consagram a livre apreciação motivada da prova e autorizam o julgador a formar sua convicção a partir da reconstrução adequada dos fatos, considerando a substância econômica retratada pelo conjunto dos registros contábeis e extracontábeis dos autos, e não apenas pela leitura isolada de determinada rubrica formal. Essa moldura processual converge com o padrão contábil de representação fidedigna examinado no item anterior: ambos exigem que a convicção sobre o fato — a efetiva concessão da gratuidade — se forme a partir do conjunto idôneo de elementos disponíveis, e não da presença ou ausência de uma única rubrica específica.

Dessa convergência decorre um critério prático de grande utilidade para a instrução processual e para a elaboração de laudos periciais em casos análogos: a pergunta relevante não é "existe rubrica contábil segregada para a gratuidade?", mas sim "os registros contábeis e extracontábeis disponíveis, em conjunto e apreciados nos termos dos arts. 369, 371 e 479 do CPC, permitem reconstruir com fidedignidade a substância econômica da gratuidade concedida?". A resposta afirmativa a essa segunda pergunta satisfaz, simultaneamente, o padrão de representação fidedigna exigido pela contabilidade e o padrão de convicção motivada exigido pelo processo civil.

XII. DA AUTONOMIA DOS EXERCÍCIOS FINANCEIROS E DOS LIMITES TEMPORAIS DOS EFEITOS DA DECISÃO

Questão frequentemente negligenciada, mas de grande relevância prática, refere-se aos limites temporais dos efeitos de uma decisão — judicial ou administrativa — que examina o cumprimento dos requisitos de imunidade em determinado período. A pergunta que se coloca é mais simples do que parece: uma conclusão probatória relativa a determinado exercício comprova, automaticamente, fatos de exercício não abrangido pela perícia ou pela instrução?

O Supremo Tribunal Federal, em enunciado que remonta à sua jurisprudência sobre tributos de apuração periódica, pacificou:

“Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.” (STF, Súmula nº 239)

O enunciado consagra o princípio da autonomia dos exercícios financeiros para fins de apuração tributária periódica. A jurisprudência sobre coisa julgada em relações de trato continuado comporta sofisticação própria, que este parecer não pretende esgotar; extrai-se da Súmula nº 239, por construção interpretativa aqui proposta e não como aplicação automática de precedente mais amplo, um núcleo mais direto e de aplicação mais segura ao caso: uma conclusão probatória relativa a determinado período não comprova, por si só, fatos de período não examinado pela mesma prova, e uma alteração superveniente do regime normativo aplicável exige que se identifique, para cada período, a legislação então vigente.

Transposto para o tema central deste parecer, o critério implica que uma decisão que examine o cumprimento dos requisitos de imunidade com base em prova técnica circunscrita a determinado período não pode ser mecanicamente estendida a exercícios posteriores regidos por disciplina normativa distinta — notadamente após o advento da Lei Complementar nº 187/2021. A perícia que jamais examinou determinado exercício não pode servir de fundamento para negar, quanto a esse mesmo exercício, o direito à imunidade.

Dessa premissa decorre um critério de prudência processual: sempre que a decisão de mérito se apoiar em prova técnica temporalmente delimitada, seus efeitos devem ser expressamente circunscritos ao período efetivamente examinado,

ressalvando-se que os exercícios supervenientes, regidos por novo marco normativo, demandam exame autônomo — o que preserva tanto a segurança jurídica da entidade quanto o interesse fiscal, que permanece livre para fiscalizar os períodos futuros à luz das regras que lhes são próprias.

XIII. DA SUFICIÊNCIA DA PROVA TÉCNICA E DOS LIMITES DA PERÍCIA CONTÁBIL

Questão correlata, de natureza processual, refere-se ao valor probante de perícia contábil que conclui pela ausência de comprovação de determinado requisito. A questão relevante não é saber se a perícia envolveu diligência presencial junto à entidade — em 2026, uma perícia contábil pode ser tecnicamente adequada sem qualquer visita física, desde que o método empregado seja idôneo. A questão relevante é de ordem metodológica: quais procedimentos periciais foram efetivamente realizados para confrontar a escrituração principal com os registros auxiliares capazes de individualizar e quantificar as gratuidades concedidas? Um método pericial que se limite ao exame de documentos sintéticos, sem cruzamento com os registros analíticos disponíveis, é circunstância que deve ser examinada antes da atribuição de valor probatório pleno à conclusão pericial sobre a ausência de determinado registro.

A jurisprudência confirma que o julgador não está adstrito à conclusão do laudo pericial, podendo e devendo formar sua convicção a partir do exame do método empregado pelo perito e do conjunto dos demais elementos dos autos — inclusive, se necessário, determinando a conversão do julgamento em diligência para a complementação da prova técnica, nos termos dos artigos 370 e 480 do Código de Processo Civil, quando a matéria não estiver suficientemente esclarecida. A força probante da resposta pericial deve, assim, ser examinada em conjunto com a suficiência metodológica do exame realizado, circunstância que pode reduzir sua força probatória e autorizar, conforme o caso, a complementação da prova técnica antes da formação de juízo definitivo.

XIV. SÍNTESE CONCLUSIVA

Da análise conjunta do regime constitucional, da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, do enunciado sumular do Superior Tribunal de Justiça e da disciplina técnico-contábil aplicável, este parecer sustenta conclusão coerente: com base nesses julgamentos, mas avançando no alcance de suas premissas e de suas conclusões até a questão específica aqui enfrentada, a exigência de escrituração contábil segregada de gratuidades é dever instrumental de fiscalização, não requisito material autônomo; e seu descumprimento formal, quando a substância da atuação filantrópica é demonstrável por outros meios idôneos, não deveria, por si só, aniquilar direito de estatura constitucional. O instrumento serve ao direito; não o contrário.

XV. RESPOSTA AOS QUESITOS

Quesito 1

A escrituração contábil segregada de gratuidades constitui dever procedimental de fiscalização, e não requisito material autônomo da imunidade do art. 195, § 7º, da CF. Sua função é instrumental — conferir fidedignidade ao controle do cumprimento das condições de fundo do art. 14 do CTN —, conforme fixado pelo STF na ADI nº 4.480/DF.

Quesito 2

Não necessariamente. A ausência de certificação administrativa ou de determinado registro contábil formal não impede, de forma automática, o reconhecimento judicial da imunidade, quando a prova técnica dos autos demonstrar, por outros meios idôneos, o cumprimento das condições materiais. É o que assentam a Súmula nº 612 do STJ e os precedentes que lhe deram origem, quanto à certificação; a extensão dessa lógica à escrituração segregada é, como exposto no Capítulo VI, construção interpretativa deste parecer.

Quesito 3

Não se identificou, entre os precedentes examinados, decisão do Supremo Tribunal Federal que tenha enfrentado especificamente essa questão em sentido contrário. A Reclamação nº 63.828/STF, por vezes invocada nesse sentido, não decidiu a matéria de fundo aqui tratada: o agravo regimental foi desprovido por ausência de aderência estrita ao paradigma, e a discussão fática referia-se a exigência procedimental diversa (certidões do FGTS, art. 29, III), não à segregação de gratuidades (art. 29, IV).

Quesito 4

São idôneos os registros auxiliares de sistemas de gestão, os relatórios analíticos de faturamento e gratuidade, a perícia contábil técnica e as Notas Explicativas às demonstrações financeiras, nos termos das Interpretações Técnicas Gerais ITG 2000 (R1) e ITG 2002 (R1) do Conselho Federal de Contabilidade — meios que, em conjunto, permitem reconstruir a trilha de auditoria da gratuidade concedida independentemente da forma de apresentação da escrituração sintética principal.

Quesito 5

Pode, a depender do objeto e da documentação disponível. A ausência de determinados procedimentos periciais — em especial o cruzamento entre a escrituração principal e os registros auxiliares capazes de individualizar e quantificar as gratuidades — pode reduzir a força probatória da conclusão pericial, autorizando o julgador a examinar de forma crítica essa conclusão e, se necessário, determinar a conversão do julgamento em diligência para a complementação da prova técnica, nos termos dos arts. 370 e 480 do Código de Processo Civil.

Quesito 6

Há convergência metodológica entre o padrão jurídico de valoração da prova (arts. 369, 371 e 479 do CPC) e o padrão contábil de representação fidedigna (CPC 00 (R2)): ambos orientam a formação da convicção a partir do conjunto idôneo de elementos disponíveis, e não da presença ou ausência de uma única rubrica específica. O critério prático que resulta dessa convergência é que a prova da gratuidade não se afere pela existência de rubrica contábil específica, mas pela aptidão do conjunto de registros — contábeis e extracontábeis — de reconstruir, com fidedignidade, a realidade econômica subjacente.

Quesito 7

Não deveria, a partir da delimitação fático-probatória de cada período e da identificação da legislação temporalmente aplicável a cada um deles. O princípio da autonomia dos exercícios financeiros, consagrado na Súmula nº 239 do STF, fornece o critério central: uma decisão fundada em prova técnica circunscrita a determinado período não comprova, por si só, fatos de período não examinado por essa mesma prova, sobretudo quando sobrevém alteração do regime normativo aplicável.

É o parecer, que se submete à apreciação de quem o consulta, ressalvando-se que a aplicação da tese ora exposta a caso concreto exige o exame dos documentos e da prova técnica pertinentes à entidade interessada.

Pilar Coutinho Elói
PILAR COUTINHO ELÓI

*Consultora Tributária
Professora Adjunta da PUC Minas
Professora da Pós-Graduação Stricto Sensu da Universidade de Marília (UNIMAR)
Pesquisadora do NETE/PUC Minas
Doutora em Direito pela PUC Minas
LL.M. em International and European Tax Law – Maastricht University*

pilar@pilarcoutinho.com | www.pilarcoutinho.com