



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10073.720238/2014-69
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-011.223 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de abril de 2023
Recorrente CRUZ VERMELHA BRASILEIRA - FILIAL DO MUNICÍPIO DE VOLTA REDONDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2010 a 31/12/2011

ENTIDADE BENEFICENTE. IMUNIDADE. ART. 195, § 7º, DA CF. CONTRAPARTIDAS A SEREM OBSERVADAS. LEI COMPLEMENTAR.

Extrai-se da *ratio decidendi* do RE 566.622 que cabe à lei complementar definir o modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas; enquanto a lei ordinária apenas pode regular aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo, razão pela qual apenas o inciso II do artigo 55 da Lei nº 8.212/91 tenha sido declarado constitucional.

ENTIDADES BENEFICENTES. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS.

As contribuições devidas a outras entidades e fundos "Terceiros" não se destinam à Seguridade Social, e, portanto, não estão abrigadas pela imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal.

Recurso Voluntário parcialmente procedente

Crédito Tributário mantido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto, mantendo-se o crédito referente aos terceiros, entidades e fundos. Vencidos os conselheiros Francisco Ibiapino Luz, que negou-lhe provimento; e Ana Cláudia Borges de Oliveira (relatora), que deu-lhe provimento. O conselheiro Rodrigo Duarte Firmino foi designado redator do voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Gregório Rechmann Junior, José Marcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino e Wilderson Botto (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face do Acórdão nº 01-29.503 (fls. 337 a 346) que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito lançado por meio de 2 Autos de Infração DEBCAD nº 51.046.826-8 e nº 51.046.828-4, relativo às contribuições devidas à seguridade social e a Outras Entidades (“Terceiros”), *incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais e o cumprimento dos requisitos legais para o direito à imunidade das contribuições previdenciárias e da certificação de entidades beneficentes de assistência social, nos exercícios de 2010 e 2011.*

1. AI DEBCAD 51.046.826-8 - R\$ 15.985.441,83 – Correspondente às Contribuições Patronais incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título aos Segurados Empregados, considerando as parcelas legais integrantes do Salário de Contribuição, e GILRAT. Composto pelo Levantamento: PG – PATRONAL GFIP, não declarados em GFIP.
2. AI DEBCAD 51.046.828-4 – R\$ 4.135.931,49 – Referente às Contribuições destinadas a outras Entidades e Fundos (terceiros): Salário-Educação, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE. Apurado por meio do Levantamento PG – PATRONAL GFIP, não declarados em GFIP.

Consta no Relatório Fiscal que a contribuinte não apresentou escrituração contábil regular e não apresentou GFIP no período de jan/2010 a jul/2010. Portanto, independente de ter o CEBAS com validade a partir de 28/02/2008, conforme decisão judicial, não faz jus à imunidade das contribuições previdenciárias, já que não cumpriu com todos os requisitos constantes nos incisos do art. 29 da Lei 12.101/2009.

A Decisão recorrida restou assim ementada (fls. 337):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2010 a 31/12/2011

DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO PREVIDENCIÁRIO. ISENÇÃO CONDICIONADA. ENTIDADES BENEFICENTES. REQUISITOS CUMULATIVOS.

Para exercer o direito à isenção do pagamento de Contribuições Previdenciárias Patronais e Contribuições para o financiamento de benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, GILRAT, a entidade interessada deve atender cumulativamente os requisitos estampados no art. 29 da Lei 12.101/09. Neste contexto de isenção condicionada argumentações construídas em torno de subterfúgios sem sustentação normativa - mesmo acompanhada de decisão judicial que concedeu efeitos retroativos ao CEBAS - não têm o condão de garantir o direito ao benefício fiscal, pois o cumprimento cumulativo de todos os requisitos legais é condição sine qua non para justificar a fruição da isenção, ainda mais quando se trata de resistência, com efeito protelatório, a entrega de livro fiscal, instrumento que facilita a verificação da aptidão da entidade para o desfrute da isenção.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte foi intimada e apresentou Recurso Voluntário em 05/07/2014.

Os autos vieram a julgamento e, em 10/02/2015, esta Turma converteu em diligência (Resolução nº 2402-000.493 – fls. 463 a 466), nos seguintes termos:

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedentes os lançamentos fiscais realizados em 11/02/2014 para o período de 01/08/2010 a 31/12/2011: contribuição patronal e dos segurados sobre a folha de salários e contribuição a outras entidades e fundos.

Embora possua CEBAS válido para o período lançado, segundo a fiscalização a recorrente não teria cumprido requisitos para o gozo da imunidade tributária previstos no artigo 29 da Lei nº 12.101/2009:

Art. 29 (...)

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;

...

VII – cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

(...)

Embora a decisão recorrida seja bastante clara quanto ao descumprimento do requisito relativo à escrituração contábil, verifico às fls. 397 e seguintes que a recorrente possuía Livro Diário (total de 134 páginas) com data de 01/01/2012 e registro em 22/04/2013. Essas datas são anteriores à sessão de julgamento, 27/06/2014.

Outra questão relevante para esclarecimento seria em relação à entrega das GFIP para o período de 01/2010 a 07/2010. Embora tenha sido relatado pela fiscalização como um dos requisitos não cumpridos, ainda não está claro se a recorrente teria providenciado a regularização da infração durante o procedimento fiscal ou mesmo durante o processo administrativo.

Por tudo, voto por converter o julgamento para seja sejam esclarecidos os fatos acima, qual seja, se ambos os requisitos foram cumpridos no curso do processo administrativo fiscal; e que, após, seja oportunizada a manifestação da recorrente no prazo de 30 dias.

Em resposta, o Relatório de Encerramento de Diligência informa que, intimada da diligência, a contribuinte apresentou o original e cópia integral do Livro Diário do ano-calendário de 2010 e cópias das GFIPs da CRUZ VERMELHA BRASILEIRA – VR de outro CNPJ de nº 33651803/0017-22, com os correspondentes comprovantes, porque as GFIPs no CNPJ objeto deste procedimento foram emitidas zeradas pois utilizava, à época, do CNPJ de filial (o primeiro informado), nos termos do Decreto 4984/2004.

Além disso, apresentou Livro Diário validado no Registro Civil de Pessoas Jurídicas no dia 23/04/2016, em que pese o procedimento fiscal ter iniciado em 17/01/2013.

A recorrente apresentou manifestação informando o Acórdão proferido pelo TRF2 no mandado de segurança impetrado.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

1. Da Imunidade Tributária

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

Consta no Relatório Fiscal que o lançamento foi lavrado em razão do descumprimento dos requisitos constantes nos incisos IV e VII do artigo 29 da Lei nº 12.101/2009.

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

As limitações constitucionais ao poder de tributar estão protegidas contra mudanças que lhe diminuam o alcance ou amplitude, por configurarem verdadeiras garantias individuais do contribuinte.

Nos termos do art. 195, § 7º, da CF, as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei são *isentas* de contribuição para a seguridade social.

Em que pese o termo *isentas*, trata-se de verdadeira imunidade.

José Souto Maior Borges assevera que essa isenção “é a **imunidade** ontologicamente constitucional. Nisto, distingue-se da isenção, que está sob reserva de lei”.¹ No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho ensina que “conquanto o legislador constitucional mencione a palavra ‘*isentas*’, há **imunidade** à contribuição para a seguridade social por parte das entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.²

Tratando-se de norma constitucional que “afasta a possibilidade de tal tributação, delimitando a competência tributária, o uso da palavras ‘*isentas*’ é impróprio. Não se trata de benefício fiscal, mas de verdadeira imunidade, conforme já reconheceu o STF na ADI 2.028.”³

Logo, em que pese o termo *isentas*, trata-se de verdadeira *imunidade*.⁴ Essa imunidade, contudo, está veiculada em dispositivo de eficácia limitada que exige regulamentação por meio de normas infraconstitucionais.

Nesse sentido, Marcelo Novelino esclarece que *as normas de eficácia limitada, embora nem sempre dotadas de eficácia positiva, possuem eficácia negativa, no sentido de não*

¹ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 219-220.

² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 257.

³ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 173.

⁴ Há mais de vinte anos esse é o entendimento perfilhado pelo Supremo Tribunal Federal, conforme observa-se: (...). A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social - , contemplou as entidades beneficentes de assistência social, com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei. A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. (RMS 22192, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Primeira Turma, julgado em 28/11/1995, DJ 19/12/1996)

*recepcionar a legislação anterior incompatível e de impedir a edição de normas em sentido oposto aos seus comandos*⁵.

As imunidades tributárias, no tocante à necessidade de regulamentação, são classificadas em incondicionadas ou condicionadas; as primeiras, possuem eficácia plena e imediata e geram efeitos sem depender de regulamentação. Já as condicionadas têm eficácia limitada e a sua aplicabilidade, bem como o gozo do benefício, dependem de regulamentação infraconstitucional; tal como é o caso da imunidade das entidades beneficentes veiculada no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal.

Uma vez que o § 7º do art. 195 da CF informa que as entidades beneficentes de assistência social devem atender às exigências estabelecidas em lei para fazer jus ao gozo da imunidade ali estabelecida, a controvérsia estabelecida junto ao STF cingiu-se a saber em qual lei estão os requisitos a serem preenchidos pelas entidades beneficentes, posto que o art. 146, inciso II, da Constituição Federal dispõe que cabe somente à **lei complementar** regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

A questão foi decidida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das **Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) 2028, 2036, 2228 e 2621⁶ e do Recurso Extraordinário (RE) 566.622, com repercussão geral reconhecida.**

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

No julgamento realizado em 23/02/2017, o STF, por maioria e nos termos do voto do Relator Ministro Marco Aurélio, deu provimento ao RE nº 566.622 e declarou a inconstitucionalidade de todo o artigo 55 da Lei nº 8.212/91, concluindo que os requisitos a serem cumpridos pela entidade beneficente são aqueles dispostos no art. 14 do CTN⁷. Nesses termos, assim consignou o Ministro Marco Aurélio:

⁵ NOVELINO, Marcelo. Curso de Direito Constitucional. 17. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: JusPodvm, 2022, p. 138.

⁶ O motivo para a existência conjunta dessas ADIs é porque, quando foram ajuizadas as ações 2028, 2036, 2228 e 2621 e o RE 566.622, o tema era regido pelo artigo 55 da Lei 8.212/91. Antes do seu julgamento, porém, essa norma foi revogada pela Lei 12.101/09, que trouxe novas regras para o CEAS e foi questionada na sequência pela ADI 4480, entre outras ações. Assim, apesar de materialmente versarem sobre o mesmo tema, formalmente as leis discutidas nesses casos são diferentes.

⁷ Nesses termos consignou o Relator Ministro Marco Aurélio:

Em síntese conclusiva: o artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, prevê requisitos para o exercício da imunidade tributária, versada no § 7º do artigo 195 da Carta da República, que revelam verdadeiras condições prévias ao aludido direito e, por isso, deve ser reconhecida a inconstitucionalidade formal desse dispositivo no que extrapola o definido no artigo 14 do Código Tributário Nacional, por violação ao artigo 146, inciso II, da Constituição Federal. Os requisitos legais exigidos na parte final do mencionado § 7º, enquanto não editada nova lei complementar sobre a matéria, são somente aqueles do aludido artigo 14 do Código.

Chego à solução do caso concreto ante a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, e a moldura fática delineada no acórdão recorrido.

(...)

Assim, sendo estreme de dúvidas – porquanto consignado na instância soberana no exame dos elementos probatórios do processo – que a recorrente preenche os requisitos veiculados no Código Tributário, dou provimento ao recurso para, declarando a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, restabelecer o entendimento constante da sentença e assegurar o direito à imunidade de que trata o artigo 195, § 7º, da Carta

Em síntese conclusiva: o artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, prevê requisitos para o exercício da imunidade tributária, versada no § 7º do artigo 195 da Carta da República, que revelam verdadeiras condições prévias ao aludido direito e, por isso, deve ser reconhecida a inconstitucionalidade formal desse dispositivo no que extrapola o definido no artigo 14 do Código Tributário Nacional, por violação ao artigo 146, inciso II, da Constituição Federal. Os requisitos legais exigidos na parte final do mencionado § 7º, enquanto não editada nova lei complementar sobre a matéria, são somente aqueles do aludido artigo 14 do Código.

Chego à solução do caso concreto ante a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, e a moldura fática delineada no acórdão recorrido.

(...) Assim, sendo estreme de dúvidas – porquanto consignado na instância soberana no exame dos elementos probatórios do processo – que a recorrente preenche os requisitos veiculados no Código Tributário, dou provimento ao recurso para, declarando a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, restabelecer o entendimento constante da sentença e assegurar o direito à imunidade de que trata o artigo 195, § 7º, da Carta Federal e, conseqüentemente, desconstituir o crédito tributário inscrito na Certidão de Dívida Ativa nº 32.725.284-7, com a extinção da respectiva execução fiscal. Ficam invertidos os ônus de sucumbência.

O Supremo Tribunal Federal consolidou, então, por meio do **Tema nº 32** da repercussão geral que “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”.⁸

Posteriormente, em 19/12/2019, o STF acolheu parcialmente os embargos de declaração opostos pela União no RE 566.622 para assentar a constitucionalidade tão somente do inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos (Acórdão publicado em 11/05/2020, Redatora para o Acórdão Ministra Rosa Weber):

- a) É exigível lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas (Tema nº 32);
- b) Lei ordinária pode regular aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo;
- c) É constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001.

Até o julgamento dos aclaratórios, todo o artigo 55 da Lei nº 8.212/91 tinha declaração de inconstitucionalidade assentada no voto do Relator, Ministro Marco Aurélio. O acórdão proferido no julgamento dos embargos de declaração esclarece e destaca a constitucionalidade do inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/91. Se a intenção do julgado fosse declarar a constitucionalidade de todo o artigo 55, certamente teria dito isso e inexistiria razão para o destaque do inciso II.

Por seu turno, o Regimento Interno do CARF (art. 62) preceitua que é vedado ao julgador afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo se tiver sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do STF; ou se o fundamento do crédito tributário for objeto de Súmula Vinculante ou decisão definitiva do STF ou STJ, em sede de julgamento de recursos

Federal e, conseqüentemente, desconstituir o crédito tributário inscrito na Certidão de Dívida Ativa nº 32.725.284-7, com a extinção da respectiva execução fiscal. Ficam invertidos os ônus de sucumbência.

⁸ RE 566622, Relator Ministro MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017, publicado em 23/08/2017.

repetitivos. Estabelece, ainda, a obrigatoriedade de reprodução pelos conselheiros do CARF das decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF e pelo STJ em julgamento de recursos repetitivos, nos termos dos arts. 1.036 a 1.041 do CPC.

Muito embora o CPC tenha inovado ao incluir novas hipóteses positivadas de vinculação dos precedentes, de onde destaca-se a leitura do artigo 927, cumpre esclarecer, conforme observação de Daniel Mitidiero, que *os precedentes não são equivalentes às decisões judiciais. Eles são razões generalizáveis que podem ser identificadas a partir das decisões judiciais*⁹.

Michele Taruffo pondera que o precedente deve fornecer uma regra universalizável que permita sua aplicação como critério de decisão em um caso posterior em função da identidade ou da analogia entre os fatos do primeiro caso e os fatos do segundo caso, devendo o juiz do caso sucessivo analisar a existência – ou não – de elementos de identidade entre os fatos¹⁰.

As razões de decidir, também chamadas de *ratio decidendi*, é a norma extraída do julgado vinculante e, conforme ensinamento de Neil MacCormick, representam a *justificação formal explícita ou implicitamente formulada por um juiz, e suficiente para decidir uma questão jurídica suscitada pelos argumentos das partes, questão sobre a qual uma resolução era necessária para a justificação da decisão*¹¹.

Extraí-se da *ratio decidendi* do julgado que cabe à lei complementar definir o modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas; enquanto a lei ordinária apenas pode regular aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo. Essa é a razão para que apenas o inciso II do artigo 55 da Lei nº 8.212/91 tenha sido declarado constitucional.

No julgamento dos embargos de declaração, o Ministro Marco Aurélio destacou:

Eis a razão, até certo ponto, de a máquina judiciária estar emperrada. Vê-se a formalização de recurso no qual apontadas contradições e obscuridades, quando, na verdade, busca-se o re julgamento da causa, com novo enfrentamento de teses já vencidas pelo Supremo.

Não há vício no acórdão impugnado.

Ao apreciar a questão, o Pleno procedeu à interpretação da Constituição Federal para assentar a inconstitucionalidade do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, na redação original, consignando que, ante a disciplina dos artigos 146, inciso II, e 195, § 7º, do Diploma Maior, somente lei complementar pode prever os requisitos necessários para as entidades beneficentes de assistência social gozarem da imunidade relativa às contribuições de seguridade social.

Entendeu extrapolar a lei ordinária as balizas estabelecidas na norma complementar – artigo 14 do Código Tributário Nacional – por não versar meras regras procedimentais de fiscalização ou pressupostos para constituição e funcionamento dos entes em questão, e, sim, verdadeiras exigências para o gozo da imunidade. Reitero o que veiculei na oportunidade: (...)

⁹ MITIDIERO, Daniel. Precedentes da persuasão à vinculação. 3. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos tribunais, 2018, p. 96.

¹⁰ TARUFFO, Michele. Precedente e jurisprudência. Revista de Processo: RePro, v. 36, n. 199, p. 139-155, set. 2011.

¹¹ MACCORMICK, Neil. Retórica e o Estado de Direito: Uma teoria da argumentação jurídica. tradução Conrado Hubner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 203.

O Ministro Luís Roberto Barroso assim votou:

Eu estou acompanhando o voto do Ministro Marco Aurélio, na ocasião que eu for votar, e concordo com o mérito. Mas eu claramente percebo que houve uma contradição efetiva entre o julgamento do recurso extraordinário e o recurso nas ações diretas de inconstitucionalidade. Num caso, o Cebas foi considerado constitucional e, no outro, foi considerado inconstitucional. E apenas, Ministra Rosa, eu localizei também um precedente da eminente Presidente que considerou constitucional a instituição do Cebas por lei ordinária.

A Ministra Rosa Weber assim consigna:

E a contradição entre as teses não se limita ao campo teórico, mas antes se traduz em incerteza que se espraia para o campo **normativo**. É que, a prevalecer a tese consignada no voto condutor do julgamento do **RE 566.622**, deve ser reconhecida a declaração **incidental da inconstitucionalidade de todo o art. 55 da Lei nº 8.212/1991**, inclusive em sua **redação originária**, cabendo ao **art. 14 do CTN** a regência da espécie.

A prevalecer, a seu turno, o voto condutor das ADIs, do Ministro Teori Zavascki, deve ser reconhecida a declaração de inconstitucionalidade apenas do **inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, acrescidos pela Lei nº 9.732/1998**, permanecendo constitucionalmente hígido o restante do dispositivo, em particular o seu **inciso II**, que, objeto das ADIs **2228 e 2621**, teve a pecha de inconstitucional expressamente afastada, conforme o julgamento das ADIs, tanto em relação à sua **redação originária** quanto em relação às redações que lhe foram dadas pelo **art. 5º da Lei 9.429/1996** e pelo **art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001**.

Há que ora definir, pelo menos, qual é a norma incidente à espécie, à luz do enquadramento constitucional: se o **art. 14 do CTN** ou o **art. 55 da Lei nº 8.212/1991** (à exceção do seu **inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º, acrescidos pela Lei nº 9.732/1998**, declarados inconstitucionais nas ações objetivas). Num caso, o CEBAS (Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social) foi declarado constitucional e no outro foi declarado Inconstitucional.

(...)

Conclusão

I. Embargos de declaração nas ADIs **acolhidos em parte**, sem efeito modificativo, para: **(i)** sanando erro material, excluir das ementas das ADIs **2028 e 2036** a expressão “*ao inaugurar a divergência*”, tendo em vista que o julgamento dessas duas ações se deu por unanimidade; e **(ii)** prestar esclarecimentos, nos termos da fundamentação.

II. Embargos de declaração no RE 566.622 **acolhidos em parte** para, sanando os vícios identificados:

(i) assentar a constitucionalidade do **art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991**, na **redação original** e nas redações que lhe foram dadas pelo **art. 5º da Lei 9.429/1996** e pelo **art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001**; e

(ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao **tema nº 32** da repercussão geral a seguinte formulação: “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.” (grifei)

No dia 27/09/2022, o STF certificou o trânsito em julgado do RE 566.622/RS.

Em março de 2020, o STF concluiu o julgamento da ADI 4480, que versa sobre as regras previstas na Lei 12.101/09 como condições de certificação para entidades de educação e de assistência social e declarou a inconstitucionalidade dos arts. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; 14, §§ 1º e 2º; 18, *caput*; 31 e 32, §1º, da Lei nº 12.101/09 (estes últimos que revogaram o art. 55 da Lei nº 8.212/91), afastando as exigências de concessão de bolsas de

estudo por entidades de educação e de atendimento integralmente gratuito pelas instituições de assistência social como condição para obtenção do CEBAS e, por consequência, para usufruir da imunidade sobre contribuições sociais.

Consignou que a entidade será considerada imune a partir do momento que cumprir os requisitos estabelecidos na legislação complementar, e não a partir da obtenção do certificado, nos termos já sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça na Súmula 612.

Deste julgamento, destaca-se trecho do voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes:

“Igualmente, entendo que o caput do art. 18, que condiciona a certificação à entidade de assistência social que presta serviços ou realiza ações socioassistenciais de forma gratuita, também adentra seara pertencente à lei complementar, estando, portanto, eivado de inconstitucionalidade. [...] Essa questão foi examinada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento conjunto das ADIs 2.028; 2.036; 2.228; e 2.621, bem como no RE-RG 566.622, paradigma da repercussão geral. **Naquela ocasião, a Corte assentou a inconstitucionalidade do inciso III do art. 55 da Lei 8.212/1991 e seus parágrafos, na redação da Lei 9.732/1998,** tendo em vista a imposição de prestação do serviço assistencial, de educação ou de saúde de forma gratuita e em caráter exclusivo, ao fundamento de se referir a requisito atinente aos lindes da imunidade, sujeito a previsão em lei complementar” (STF, ADI 4480, Voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 31, 27/03/2020). (grifei)

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

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

Conclui-se, dito isso, que as entidades devem atender os requisitos do art. 14 do CTN e as formalidades depois previstas na Lei nº 12.101/09. Assim, o não atendimento das condições descritas na lei complementar e também na lei ordinária regulamentadora descaracteriza a contribuinte como entidade imune às Contribuições Previdenciárias.

Conforme dispõe o caput do art. 29 da Lei 12.101/2009, para fazer jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei 8.212/91, a entidade interessada, além de estar devidamente certificada (ser portadora do CEBAS), deve também cumprir, de forma cumulativa, os demais requisitos previstos nos incisos I a VIII. Ou seja, não basta apenas a comprovação da existência do CEBAS para o gozo do referido benefício, tendo em vista que a entidade devidamente certificada deve, também, cumprir os demais requisitos previstos nos incisos I a VII do art. 29 da Lei 12.101/2009 (a partir de 30/11/2009) e o art. o artigo 28 da Medida Provisória 446/2008 (de 10/11/2008 a 11/02/2009), o que não restou atendido no caso dos autos.

Os incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII do artigo 29 da Lei nº 12.101/2009 foram considerados constitucionais pela Suprema Corte, tendo em vista se amoldarem as condições previstas no artigo 14 do Código Tributário Nacional.

Art. 29 (...)

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;

...

VII – cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

Com relação aos requisitos dos incisos IV e VII da Lei 12.101/2009 verifica-se o cumprimento das disposições, já que a recorrente possuía Livro Diário (total de 134 páginas) com data de 01/01/2012 e registro em 22/04/2013.

Em resposta à Resolução que converteu o julgamento em diligência, o Relatório de Encerramento de Diligência informa que, intimada da diligência, a contribuinte apresentou o original e cópia integral do Livro Diário do ano-calendário de 2010 e cópias das GFIPs da CRUZ VERMELHA BRASILEIRA – VR de outro CNPJ de nº 33651803/0017-22, com os correspondentes comprovantes, porque as GFIPs no CNPJ objeto deste procedimento foram emitidas zeradas pois utilizava, à época, do CNPJ de filial (o primeiro informado), nos termos do Decreto 4984/2004.

Além disso, apresentou Livro Diário validado no Registro Civil de Pessoas Jurídicas no dia 23/04/2016, em que pese o procedimento fiscal ter iniciado em 17/01/2013.

Quanto à entrega das GFIP para o período de 01/2010 a 07/2010, destaca-se trecho do Relatório (fl. 1.090):

Em resposta, a contribuinte apresentou o original e cópia integral do Livro Diário do ano-calendário de 2010 e cópias das GFIP's da CRUZ VERMELHA BRASILEIRA – VR de outro CNPJ de nº 33651803/0017-22, com os correspondentes comprovantes.

Em seguida, após contato verbal, complementou a resposta, informando que as GFIP's no CNPJ 07.550.039/0001-21 (CNPJ objeto deste procedimento) foram emitidas zeradas porque a instituição ainda utilizava, na época, o seu CNPJ de filial – 33.651.803/0017-22, acrescentando que a instituição foi fundada em 1985 e que até o advento do Decreto 4948/2004, a estrutura da organização da Cruz Vermelha Brasileira encontrava-se disciplinada pelo Dec. 23482/1933.

Pelo Dec. 23.482/1933, a instituição era nacional com a sede no Rio de Janeiro e com filiais em diversas cidades, e cada filial sem personalidade jurídica própria. Por essa razão, a filial Volta Redonda era inscrita no CNPJ 33.651.803/0017-22.

Com o novo Dec. 4.948/2004, foi aprovado um novo estatuto para a sede Cruz Vermelha Brasileira e a filial de Volta Redonda passou à condição de pessoa jurídica independente, tendo, portanto, de ter estatuto próprio (arquivado no Registro Civil de Pessoas Jurídicas em 23/08/2005). Por consequência, como pessoa jurídica independente e autônoma, foi cadastrado o CNPJ 07.550.039/0001-21.

A contribuinte alegou que, por problemas operacionais e burocráticos, continuou utilizando os dois CNPJ's. Apresentou cópia de parte da decisão administrativa no processo administrativo fiscal 10073.721491/2011-97, Acórdão 2401-003.221, onde a RFB aceitou os pagamentos realizados no CNPJ antigo para abater débitos questionados no CNPJ atual.

A fiscalização referente aos lançamentos contestados foi iniciada no dia 17/01/2013 e o Livro Diário apresentado foi validado no Registro Civil de Pessoas Jurídicas (Serviço Notarial do 1º Ofício Volta Redonda/RJ) no dia 23/04/2016, portanto, após iniciado o procedimento fiscal, estando a contribuinte não espontânea à época.

A recorrente possui CEBAS válido para o período do lançamento, nos termos do Acórdão proferido pelo TRF-2 no mandado de segurança nº 0001429-67.2013.4025104 impetrado pela recorrente, com trânsito em julgado em 26/03/2021:

Ementa: TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. APELAÇÃO DA IMPETRANTE E DA UNIÃO FEDERAL. CONTROVÉRSIA SOBRE A O TERMO INICIAL DOS EFEITOS DO CEBAS. SÚMULA 612 DO STJ. EFEITOS DO CEBAS RETROAGEM À DATA DO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DO ART. 14 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE DO PODER JUDICIÁRIO DETERMINAR ESSA DATA. INCUMBÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. MANDADO DE SEGURANÇA QUE NÃO COMPORTA DILAÇÃO PROBATÓRIA. REMESSA NECESSÁRIA E APELAÇÃO DA UNIÃO FEDERAL/FAZENDA NACIONAL DESPROVIDAS. APELAÇÃO DA IMPETRANTE PARCIALMENTE PROVIDA. 1. Trata-se de remessa necessária, apelação da União Federal/Fazenda Nacional e apelação da impetrante contra sentença que reconheceu os efeitos retroativos do CEBAS concedido à impetrante, de modo a alcançar o período compreendido entre a data da protocolização do requerimento (28.02.2008) e a publicação do ato concessivo (18.06.2012). Sustenta a União não ter a impetrante cumpridos os requisitos legais para concessão da imunidade, e que houve o descumprimento de outras exigências legais, não só a não apresentação do CEBAS, além de que o CEBAS possui efeito *ex nunc*. A impetrante, por sua vez, sustenta estar em atividade há mais de 30 (trinta) anos, mas foi levada a requerer um novo CEBAS diante da mudança jurídica da entidade, e que a validade do certificado deve retroagir para além da data da protocolização do requerimento, alcançando a data de sua constituição, em 28/02/2005. 2. O CEBAS é um certificado concedido pelo Governo Federal, por intermédio dos Ministérios da Educação, do Desenvolvimento Social e Agrário e da Saúde, às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social que prestem serviços nas áreas de educação, assistência social ou saúde. Possuem direito ao CEBAS as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social e que prestem serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação e que atendam às regras previstas na Lei nº 12.101/2009. O certificado que reconhece a entidade como filantrópica, de utilidade pública, tem efeito *ex tunc*, por se tratar de ato declaratório. Assim, as entidades beneficentes possuem direito à imunidade desde quando preencheram os requisitos previstos na lei complementar, qual seja, o art. 14 do CTN, e não desde a data em que foi conferido o CEBAS. Precedente: STJ. AgRg no AREsp 187.172-DF, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. 3. Aplicação da Súmula 612 do E. STJ: 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. 4. Ressalta-se que o rito do mandado de segurança não permite dilação probatória, tampouco cabe ao poder judiciário substituir a administração tributária com fins de estabelecer a data exata em que a entidade cumpriu os referidos requisitos. Nesse sentido, não há meios para que seja acolhido integralmente o pedido da impetrante, ora apelante, em reconhecer os efeitos do CEBAS a partir da data da sua constituição, em 28/02/2005. Determina-se, tão somente, que os efeitos do CEBAS não ficam limitados à data do seu requerimento pela impetrante, devendo retroagir à data do cumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN, cabendo ao Fisco apreciar esse momento. 5. Deve ser reformada a sentença para que seja reconhecido efeitos *ex tunc* ao CEBAS concedido à autora, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos para a fruição da imunidade, e não da data da protocolo do requerimento do certificado. 6. Remessa necessária e apelação da União Federal/Fazenda Nacional desprovidas. Apelação da impetrante parcialmente provida.

Por todo o exposto, concluo que o recurso voluntário deve ser provido reconhecendo-se a imunidade tributária para cancelar o crédito constituído pelos Autos de Infração em análise.

2. Das contribuições devidas a Outras Entidades (Terceiros)

Nos termos relatados, este processo inclui o julgamento de dois autos de infração lavrados em face do recorrente, sendo o do DEBCAD nº 51.046.828-4 referente às contribuições destinadas a outras Entidades e Fundos (“Terceiros”), o que inclui o Salário-Educação, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais, nos exercícios de 2010 e 2011.

Embora não refira-se propriamente à imunidade prevista no art. 195, §7º, da Constituição Federal, já que as contribuições a terceiros não se constituem, essencialmente, em contribuições à seguridade social, verdade é que a Lei nº 11.457/2007 criou hipótese de isenção no tocante a essas contribuições para aqueles sujeitos passivos que ostentem a imunidade insculpida no art. 195, §7º, da CF.

O art. 3º, § 5º, da Lei 11.457/2007 estabeleceu isenção em relação às contribuições destinadas a terceiros para as entidades que gozam da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2º desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundados, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.

(...)

§ 5º Durante a vigência da isenção pelo atendimento cumulativo aos requisitos constantes dos incisos I a V do *caput* do art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, deferida pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, pela Secretaria da receita Previdenciária ou pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, não são devidas pela entidade beneficente de assistência social as contribuições previstas em lei a outras entidades ou fundos.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça tem, de forma reiterada, mantidos os julgados dos Tribunais Regionais Federais que reconhecem o direito dos contribuintes de terem, ao lado da imunidade disposta no art. 195, § 7º, da CF, o direito à isenção no que toca às contribuições para terceiros, com fundamento na Lei nº 11.457/2007.

Confira-se as mais recentes decisões: REsp 2.050.232/PE, Relatora Ministra Assusete Magalhães; REsp 2.057.724/RS, Relatora Ministra Regina Helena Costa; REsp 2.029.303/SP, Relator Ministro Herman Benjamin; REsp nº 2.034.328, Relator Ministro Francisco Falcão; REsp 1.823.379, Relator Ministro Manoel Erhardt (Des. Convocado do TRF5).

Por todo o exposto, concluo que o recurso voluntário deve ser provido reconhecendo-se a imunidade tributária para cancelar o crédito constituído pelos Autos de Infração em análise.

Conclusão

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

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino, Redator.

Em que pese os contundentes argumentos apresentados pela relatora, as contribuições devidas a outras entidades e fundos denominados "Terceiros" não se destinam à Seguridade Social, e, portanto, não podem ser abrigadas pelo manto da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

Adoto como *ratio decidendi* o Acórdão nº 2402-009.524, de 08/03/2021, que abaixo transcrevo:

Ocorre que, na espécie, trata-se de contribuições destinadas a outras entidades e fundos denominados Terceiros (FNDE/Salário-Educação, INCRA, SESC e SEBRAE), que, muito embora recolhidas pela empresa, não constituem fonte de custeio da Seguridade Social, vez que são contribuições gerais, que não se confundem com contribuições para a Seguridade Social, e, portanto, não abrigadas no manto da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, tornando despicienda a discussão acerca do preenchimento, ou não, dos requisitos do art. 14 do CTN, para fins de reconhecimento de imunidade.

Nesse sentido, colaciono decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), com entendimento sumarizado na ementa abaixo:

EMENTA DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ENTIDADE EDUCACIONAL. IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA A TERCEIROS. NÃO ABRANGÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO INTERPOSTO SOB A ÉGIDE DO CPC/1973. CONSONÂNCIA DA DECISÃO RECORRIDA COM A JURISPRUDÊNCIA CRISTALIZADA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO QUE NÃO MERECE TRÂNSITO. AGRAVO MANEJADO SOB A VIGÊNCIA DO CPC/1973.

1. O entendimento da Corte de origem, nos moldes do assinalado na decisão agravada, não diverge da jurisprudência firmada no Supremo Tribunal Federal, no sentido de que a imunidade prevista pelo art. 195, § 7º, da Constituição Federal é restrita às contribuições para a seguridade social e, por isso, não abrange as contribuições destinadas a terceiros.

2. As razões do agravo regimental não se mostram aptas a infirmar os fundamentos que lastrearam a decisão agravada.

3. Em se tratando de agravo manejado sob a vigência do Código de Processo Civil de 1973, inaplicável o art. 85, § 11, do CPC/2015.

4. Agravo regimental conhecido e não provido.

(ARE 744.723-AgR, Rei. Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, DJe de 4/4/2017) (grifo original)

Voto, portanto, por dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto, mantendo-se o crédito referente aos terceiros, entidades e fundos..

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino