



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10073.721821/2012-25
Recurso Embargos
Acórdão nº 2402-011.010 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 1 de fevereiro de 2023
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado ASSOCIAÇÃO DO COLEGIO SANTA ANGELA DE RESENDE

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE E OMISSÃO NÃO VERIFICADOS.

Os embargos de declaração não se destinam à realização de novo julgamento, posto que possuem fundamentação atrelada à existência de omissão, obscuridade, contradição ou, porventura, erro material ou de grafia.

O inconformismo da parte embargante não se confunde com a existência de omissão, contradição ou obscuridade.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar os embargos opostos pela Fazenda Nacional. Vencidos os conselheiros Rodrigo Duarte Firmino e Francisco Ibiapino Luz, que os acolheram parcialmente, tocante omissão “ausência de enfrentamento do fato que a contribuinte teria agido com desvio de finalidade ao não aplicar integralmente o resultado operacional na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos institucionais”.

(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 Thiago Duca Amoni (suplente convocado).

Relatório

Tratam-se de Embargos de Declaração (fls. 471 a 480) opostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) sob o fundamento de obscuridade e omissão no Acórdão n.º 2402-009.566 (fls. 441 a 455) proferido por esta Turma na sessão de julgamentos de 11 de março de 2021.

O primeiro vício, de obscuridade, em razão de equívoco na interpretação e aplicação de julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal.

O segundo, por ausência de enfrentamento do fato que a contribuinte teria agido com desvio de finalidade ao não aplicar integralmente o resultado operacional na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos institucionais.

Em juízo de admissibilidade (fls. 484 a 490), os embargos foram admitidos e encaminhados a esta Relatora.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

Os Embargos de Declaração são tempestivos e atendem os demais requisitos de admissibilidade. Devem, portanto, serem conhecidos.

Das alegações recursais

1. Da obscuridade e da omissão apontadas

Sustenta a embargante a existência de obscuridade no aresto embargado, uma vez que está equivocada a afirmativa de que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário n.º 566.622, declarou a inconstitucionalidade do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, com a exceção do inciso II.

De acordo com a embargante, o julgado da Suprema Corte foi proferido em controle concentrado de constitucionalidade, havendo a necessidade de observar a sua *ratio decidendi*.

Inicialmente, em que pese as respeitadas argumentações da embargante, importante destacar que sua narrativa parte de um equívoco, qual seja, que o julgamento do RE 566.622 foi realizado em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

José Afonso da Silva ensina que os *sistemas constitucionais conhecem dois critérios de controle da constitucionalidade: o controle difuso (ou jurisdição constitucional difusa) e o controle concentrado (ou jurisdição constitucional concentrada)*. Verifica-se o

*primeiro quando se reconhece o seu exercício a todos os componentes do Poder Judiciário, e o segundo, se só for deferido ao tribunal de cúpula do Poder Judiciário ou a uma corte especial.*¹

O Professor Gilmar Mendes, a par destas considerações, adota a teoria da abstrativização do controle difuso de constitucionalidade e a mutação constitucional do artigo 52, X, da Constituição Federal para equiparar os efeitos da decisão proferida no controle difuso de constitucionalidade (*inter partes*) com os efeitos daquela proferida no controle concentrado e abstrato de constitucionalidade (*erga omnes*).

Não obstante, segue, ainda, a divisão de onde se tem o controle concentrado, originário da Áustria e da Alemanha, como sendo aquele reservado às ações constitucionais (Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI), Declaratória de Constitucionalidade (ADC), Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO), Direta de Inconstitucionalidade Interventiva (ADI-I) e Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF)), com efeito *ex tunc* e *erga omnes* da declaração de inconstitucionalidade da norma e vinculação do Poder Judiciário e da Administração Pública².

Na outra via, o **controle difuso**, com origem norte-americana, exercido por todos os órgãos judiciais diante da análise do caso concreto, onde a inconstitucionalidade é suscitada incidentalmente e a decisão tem efeitos, *a priori*, *inter partes*, com admissão tanto da modulação dos efeitos, como do julgamento do recurso no regime dos recursos repetitivos para estabilização da decisão e efeito de precedente vinculante. **Esse é o caso do RE 566.622.**

Enquanto o art. 927 do Código de Processo Civil (CPC) traz a obrigatoriedade da observação dos precedentes por partes dos juízes e dos tribunais, o parágrafo único do art. 28 da Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, que dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, determina que a declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.

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 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*³.

¹ SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 52.

² NOVELINO, Marcelo. Curso de Direito Constitucional. 17. ed. São Paulo: Editora JusPodvm, 2022, p. 207.

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

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 fatos⁴.

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*⁵.

Ponderadas as referências processuais aplicáveis ao caso, quanto ao mérito do julgado proferido pelo STF no RE 566.622, tem-se que, 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.

José Souto Maior Borges assevera que essa isenção “é a **imunidade** ontologicamente constitucional. Nisto, distingue-se da isenção, que está sob reserva de lei”⁶. 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”⁷.

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.”⁸

Logo, em que pese o termo *isentas*, trata-se de verdadeira *imunidade*.⁹ 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 recepcionar a legislação anterior incompatível e de impedir a edição de normas em sentido oposto aos seus comandos*¹⁰.

As imunidades tributárias, no tocante à necessidade de regulamentação, são classificadas em incondicionadas ou condicionadas; as primeiras, possuem eficácia plena e

⁴ TARUFFO, Michele. Precedente e jurisprudência. Revista de Processo: RePro, v. 36, n. 199, p. 139-155, set. 2011.

⁵ MACCORMICK, Neil. Retórica e o Estado de Direito: Uma teoria da argumentação jurídica. tradução Conrado Hubner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 203.

⁶ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 219-220.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 257.

⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 173.

⁹ 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)

¹⁰ NOVELINO, Marcelo. Curso de Direito Constitucional. 17. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: JusPodvm, 2022, p. 138.

imediate 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 2621 (controle concentrado) e do Recurso Extraordinário (RE) 566.622, com repercussão geral reconhecida (controle difuso).

O motivo para a existência conjunta dessas ADIs é porque, quando foram ajuizadas ações 2028, 2036, 2228 e 2621 e o RE 566.622, o tema era regido pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91. Antes do seu julgamento, porém, essa norma foi revogada pela Lei nº 12.101/2009, que trouxe novas regras para o CEBAS e foi questionada na sequência pela ADI 4480, entre outras ações.

Assim, apesar de materialmente versarem sobre o mesmo tema, formalmente as leis discutidas são diferentes.

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 CTN. Nesses termos, assim consignou o 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 Federal e, conseqüentemente, desconstituir o crédito tributário

inscrito na Certidão de Dívida Ativa n.º 32.725.284-7, com a extinção da respetiva execução fiscal. Ficam invertidos os ônus de sucumbência.

O Supremo Tribunal Federal consolidou, então, por meio do **Tema n.º 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”.¹¹

Posteriormente, em 19/12/2019, o STF acolheu **parcialmente** os embargos de declaração opostos pela União no RE 566.622 para assentar a constitucionalidade apenas do inciso II do art. 55 da Lei n.º 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 n.º 32);
- b) Lei ordinária pode regular aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo;
- c) É constitucional o art. 55, II, da Lei n.º 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 n.º 2.187-13/2001.

Até o julgamento dos aclaratórios, todo o artigo 55 da Lei n.º 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 n.º 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.

Extrai-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 n.º 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 rejuízo 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 n.º 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

¹¹ RE 566622, Relator Ministro MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017, publicado em 23/08/2017.

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: (...)

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 ambigüidades, 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)

A decisão 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.

Ademais, não permanece válida a exigência de requerimento junto ao INSS (art. 55, § 1º, da Lei nº 8.212/91¹²) para a entidade beneficente ser dispensada do recolhimento das contribuições relacionadas nos arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212/91.

A Fazenda Nacional, nos embargos de declaração opostos neste processo administrativo, requer que “o colegiado se debruce sobre o voto da Ministra Rosa Weber no ED RE 566.622, cujos termos vão de encontro ao entendimento desta turma do CARF, saneando o acórdão embargado quanto à adequada interpretação e aplicação do julgado.” (fl. 477).

Como bem explanado, o dever deste Colegiado é de se debruçar sobre a *ratio decidendi* do julgado proferido pela Suprema Corte no RE 566.622/RS (incluído o julgamento dos embargos de declaração) e aplicá-lo ao caso, exatamente como foi feito no Acórdão nº 2402-009.566.

Conforme ensinamento de Elpídio Donizetti, os “embargos são espécie de recurso de fundamentação vinculada, isto é, restrita a situações previstas em lei. Não servem os embargos, por exemplo, como sucedâneo de pedido de reconsideração de uma sentença ou acórdão”¹³.

¹² 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:

(...)

§ 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.

¹³ DONIZETTI, Elpídio. Curso de Direito Processual Civil. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 1394.

Os embargos de declaração não se destinam a trazer à baila novo julgamento do mérito, posto que possuem fundamentação atrelada à existência de omissão, obscuridade, contradição ou, porventura, erro material ou de grafia. O inconformismo da parte embargante não se confunde com a existência de omissão, contradição ou obscuridade.

Nos termos do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria n.º 343, de 09/06/2015, cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

O CPC, de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal, estabelece que cabem embargos de declaração para esclarecer obscuridade ou eliminar contradição; suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento e; corrigir erro material – art. 1.022.

Além disso, a embargante aduz que “há nos autos graves obscuridade e omissão que demandam o devido saneamento: (i) inadequada interpretação dos julgados do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria e (ii) o não enfrentamento da questão relativa ao descumprimento de exigência que permanece vigente no ordenamento jurídico pátrio: ter a entidade em questão cometido “desvio de finalidade, deixando de aplicar integralmente o resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, além de conceder benefício e distribuir parte de seu patrimônio em favor de sua instituidora” (fl. 472). Aduz a embargante que, de acordo com o Relatório Fiscal, a contribuinte teria descumprido os incisos IV e V do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91 e os incisos II e IV do artigo 29 da Lei n.º 12.101/2009 (fl. 478).

Conforme demonstrado, tal vício inexistente no acórdão embargado que, ao contrário do pretendido pela embargante, concluiu pela aplicação da *ratio decidendi*, proferida pelo STF ao julgar o RE 566.622, no sentido que o gozo da imunidade tributária pelas entidades beneficentes está condicionado aos requisitos veiculados por meio de lei complementar, já que 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 e a lei ordinária apenas pode regular aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo, o que escapa das menções constantes dos incisos IV e V do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91 e dos incisos II e IV do artigo 29 da Lei n.º 12.101/2009.

Consta no Relatório Fiscal que a contribuinte não fez a devida concessão de bolsas aos alunos (fl. 33), conforme previsto no art. 3º, VI, do Decreto 2536/98, e que o inciso III do art. 55 da Lei n.º 8.212/91 exige que a entidade promova a assistência social beneficente a pessoas carentes.

Além disso, o Relatório Fiscal informa que a contribuinte descumpriu com os requisitos dispostos nos incisos IV e V do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91 e os incisos II e IV do artigo 29 da Lei n.º 12.101/2009, no tocante à demonstração de motivo para repasses destinados a manutenção de outros projetos da Associação, relacionados à Companhia Santa Úrsula, entidade de âmbito nacional, cujo Colégio Santa Ângela é filiado.

O acórdão proferido pela DRJ concluiu que “restou devidamente demonstrado que a entidade em questão, além de não cumprir o percentual mínimo de filantropia exigido pela

legislação, também efetuou repasses de maneira indevida, contrariando a legislação que rege a matéria” (fl. 380).

O Código Tributário Nacional (CTN) – lei complementar - dispõe no artigo 16 que as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, são imunes a impostos desde que: (i) não distribuam qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (ii) apliquem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; (iii) mantenham escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

O artigo 16 do CTN diz que todos os recursos da entidade devem ser aplicados no Brasil na manutenção dos seus objetivos institucionais, o que não veda que a contribuinte tenha repasses de verbas destinados à manutenção de seus projetos, relacionados à Companhia Santa Úrsula, entidade cujo Colégio Santa Ângela é filiado.

A contribuinte informou que “esses valores também são utilizados pela Associação da Companhia Santa Úrsula para prover outros projetos da associação, não se configurando distribuição de lucros ou outra situação não autorizada pela legislação. O envio desse valor está previsto no estatuto da Associação da Companhia Santa Úrsula e o Recorrente é integrante desta Associação, de modo que os valores enviados são utilizados integralmente no país, na consecução e desenvolvimento de objetivos institucionais, sem distribuição de lucros, dividendos, bonificações, sob nenhuma forma ou pretexto” (fl. 400).

Vale frisar que milita em favor da entidade beneficente a presunção de que seu patrimônio, renda e serviço encontram-se vinculados às suas finalidades essenciais. Logo, para declarar a inaplicabilidade da regra imunizante e lançar os tributos devidos, a autoridade fiscal deve afastar a presunção, constituindo prova que demonstre inequivocamente o desvio de finalidade, o que não foi feito com relação ao disposto no inciso I do art. 16 do CTN.

A aplicação da presunção de veracidade tem o condão de inverter o ônus da prova, cabendo à fiscalização tributária comprovar a inocorrência dos fatos descritos pelo agente público.

Nesse sentido, “(...) A regra da imunidade se traduz numa negativa de competência, limitando, *a priori*, o poder impositivo do Estado. 4. Na regra imunizante, como a garantia decorre diretamente da Carta Política, mediante decote de competência legislativa, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido devem militar a favor das pessoas ou das entidades que apontam a norma constitucional” (RE 470520, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 17/09/2013, Publicado em 21/11/2013).

Esse é o entendimento deste Conselho:

IMUNIDADE OUTORGADA ÀS INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.
ARTIGO 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.
**INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, DA LEI Nº 8.212/91 DECLARADA
PELO STF NO RE Nº 566.622.** CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, II DA
LEI Nº 8.212/91

A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas. É Constitucional o artigo 55, II, da Lei 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo artigo 5º da Lei 9.429/1996 e pelo artigo 3º da Medida Provisória 2.187-13/2001.

(...) APLICAÇÃO ART. 62 REGIMENTO INTERNO CARF. DECISÃO JUDICIAL APLICÁVEL DE EFEITO GERAL.

Uma vez que haja decisão judicial com efeito geral, que seja aplicável ao caso concreto analisado, deve os membros das turmas de julgamento observar e respeitar os ditames preconizados. (Acórdão n.º 2301-007.956, Relator Conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite, Publicado em 21/10/2020) (grifei)

O requisito estabelecido pelo inciso II do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, por sua vez declarado constitucional, é que a entidade seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, conforme Redação dada pela Lei n.º 9.429/96); que, posteriormente passou a ser o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos.

No presente caso, a Certidão emitida pelo Conselho Nacional de Assistência Social, em 21/08/2009 (fl. 211), informa que a recorrente possuía Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CNAS válido para o período de 11/05/2008 a 10/05/2011, enquanto o lançamento refere-se ao período de apuração de 01/01/2009 a 31/12/2009.

Verifica-se que, no caso, a matéria foi tratada de forma **fundamentada, não há** obscuridade, nem omissão, sendo manifesta a pretensão de rediscutir a matéria, uma vez que o aresto está fundamentado mas, em sentido contrário ao pleito da embargante.

Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar os embargos de declaração.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira