



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10384.000633/2010-94
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.231 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de julho de 2023
Recorrente INSTITUTO DOM BARRETO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

PREVIDENCIÁRIO. IMUNIDADE. PRESSUPOSTOS MATERIAIS FRUIÇÃO. PRECEDENTE SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

O Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento dos Embargos no Recurso Extraordinário nº 566.622/RS, entendeu por fixar a tese relativa ao Tema nº 32 de repercussão geral, nos seguintes termos: “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.” O espaço normativo que subsiste para a lei ordinária diz respeito apenas à definição dos aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo (ADIs 2.028; 2.036; 2.228; e 2.621, bem como no RE-RS 566.622).

IMUNIDADE. REQUERIMENTO. DESCUMPRIMENTO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS.

A ausência de requerimento não é condição suficiente para ensejar a desconsideração da natureza imune da entidade quando não demonstrado, por parte da fiscalização, o descumprimento de quaisquer dos requisitos exigidos no art. 55, da Lei n. 8.212/91. Não é possível transformar requisito meramente procedimental em requisito material, devendo a situação dos autos se ajustar aos ditames do decidido pelo STF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Marcelo de Sousa Sáteles. Vencida a conselheira Miriam Denise Xavier que negava provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Wilsom de Moraes Filho, Matheus Soares Leite, Marcelo de Sousa Sateles (suplente convocado), Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta para, ao final, complementá-lo (e-fls. 397 e ss).

Pois bem. Trata-se de **AI DEBCAD n.º 37.243.054-6**, no montante de R\$ 5.538.157,03 (cinco milhões, quinhentos e trinta e oito mil, cento e cinquenta e sete reais e três centavos), consolidado em 09/02/2010, referente às contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e terceiros, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas a competências de 01/2006 a 12/2007.

O Termo de Verificação e Conclusão Fiscal, de fls. 32 a 34, em suma, traz as seguintes informações:

O presente Auto de Infração tem por objeto a constituição do crédito tributário referente à parte da empresa na forma do Anexo à Norma de Execução Cofis n. 04 de 01.09.2009, a qual aprovou procedimento sumário de auditoria visando verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativas às contribuições sociais administradas pela SRFB em contribuintes que se declaram entidade filantrópica, beneficente de assistência social, imunes/isentas de IRPJ, CSLL ou isentas da contribuição previdenciária.

Conforme consulta ao Sistema de Informação do Conselho Nacional de Assistência Social - SNICAS, houve a renovação do CEBAS do contribuinte em 26.10.2007, com data de validade de 24.12.2005 a 23.12.2008; e, segundo consulta ao CONFILAN o autuado não possui Ato Declaratório de Isenção.

Diante do exposto, as bases de cálculo que compõem o presente lançamento foram apuradas conforme os valores declarados em GFIP, pelo próprio autuado, constantes do Sistema Informatizado GFIP WEB - Totais das bases de cálculo por categoria.- período de 01.2006 a 13.2007. Ressalte-se que os recolhimentos efetuados pelo autuado, foram integralmente apropriados aos valores referentes às contribuições descontadas dos segurados empregados, devidamente deduzidas das cotas de salário-família e salário-maternidade, não restando saldo para apropriação no crédito tributário constituído por meio do presente lançamento.

O sujeito passivo apresentou sua defesa, alegando, em síntese, o que segue:

1. Inicia sua defesa descrevendo as atividades exercidas pela entidade no campo da assistência social, inclusive sustentando a Escola Popular Madre Maria Villac e a Casa do Menor Dom Barreto.
2. Sustenta que, em razão de dedicar-se à prestação serviços educacionais e assistenciais gratuitos à comunidade carente no Estado do Piauí, é entidade filantrópica já devidamente reconhecida pela autoridade administrativa

competente, estando, em face do que prescreve a Carta Republicana, imune ao recolhimento de contribuições sociais.

3. Ressalta que desenvolve várias atividades de assistência social e educacional, desempenhando eminente função social, sendo reconhecido de utilidade pública por Decreto expedido pelo Exmo. Presidente da República, por Lei Municipal aprovada pela Câmara Municipal de Teresina e Lei Estadual aprovada pela Assembleia Legislativa do Estado do Piauí.
4. Ademais, ressalte-se que o Instituto não realiza distribuição de lucros, e nem tampouco remuneração pelo exercício de cargo de diretoria. Portanto seria destinatária da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, dispositivo que elide a cobrança de contribuições sociais contra entidades assistenciais de filantropia.
5. Defende a ilegalidade da constituição do débito exigido pela Receita Federal do Brasil (RFB), ancorando-se na: (i) na imunidade de que goza o Instituto quanto ao pagamento de contribuições sociais, nos termos do art. 195, parágrafo 7, da Constituição Federal e do art. 14, do Código Tributário Nacional, (ii) na inexistência da dívida alegada e (iii) na absoluta nulidade de constituição do crédito tributário reclamado.
6. Afirma que é, notoriamente, beneficiária da Imunidade Constitucional, dês que é entidade beneficente devidamente reconhecida pelo CNAS, sendo portadora do respectivo certificado inclusive à época dos fatos geradores relativos aos débitos em discussão.
7. Alega que cumpre todos os requisitos do artigo 55 da Lei 8.212/91 para o gozo da isenção, que são: (i) é portadora do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos; (ii) é entidade reconhecidamente como de Utilidade Pública Federal, Estadual e Municipal; (iii) detém o reconhecimento, por parte do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), de que não remunera seus diretores, conselheiros, sócios ou equivalentes; (iv) e dedica seu capital à assistência social/educacional e ao desenvolvimento de sua própria atividade de ensino.
8. Discorre de modo detalhado a imunidade conferida pela carta constitucional.
9. Relata que a Carta Constitucional, diante da natureza dos serviços (de interesse social) prestados por entidades, afasta a incidência de contribuições sociais.
10. Sustenta que a norma constitucional impede não apenas a incidência, contra as entidades de assistência social, das espécies tributárias nela contempladas, mas, antes disto, veda a instituição legislativa destas, ou, noutras palavras, veda o poder de os entes da federação tributar tais pessoas.
11. Alega que, por ser possuidora de certificado do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), a Receita Federal jamais poderia ter afastado a imunidade tributária.
12. Que a Receita desconsiderou todas as atividades de cunho social e assistencial da entidade.
13. Que o atendimento dos requisitos foi declarado pelo judiciário federal do Piauí e pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região em diversos processos. Resultando no reconhecimento da imunidade pelo judiciário em primeira instância e pelo tribunal.
14. Transcreve julgados e doutrina, visando corroborar o seu entendimento.

15. Requer, demonstrada à sociedade a ilegalidade da cobrança da contribuição previdenciária (quota patronal), em face do que reza o art. 195, § 7º, da Constituição Federal, em bem assim evidenciado o preenchimento dos requisitos exigidos em lei para o gozo da benesse fiscal em lide, para que seja acolhida a defesa, com a consequente declaração de nulidade do ato de constituição do débito constante na DEBCAD nº 37.243.054-6, bem como com a consequente extinção do processo administrativo.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil**, por meio do Acórdão de e-fls. 397 e ss, cujo dispositivo considerou **a impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

Ementa:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. VINCULAÇÃO DEPENDENTE DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA. As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

ISENÇÃO. Somente ficam isentas das contribuições de que tratam os art. 22 e 23 da Lei 8.212/91, no período anterior à vigência da Lei 12.101, de 27/11/2009, as entidades que cumpriam, cumulativamente, os requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/91.

REQUERIMENTO DE ISENÇÃO. A isenção, no período anterior à Lei 12.101/2009, devia ser requerida perante o órgão competente, que após a verificação do cumprimento, pela requerente, dos requisitos previstos no art. 55, da Lei 8.212/91, emitia Ato Declaratório de Isenção de Contribuições Previdenciárias. A fruição da isenção somente tinha início a partir do protocolo do pedido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 408 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos apresentados em sua impugnação, insistindo que preenche os requisitos para a imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, sendo portadora, inclusive, do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos (CEBAS), exarado pelo Conselho Nacional de Assistência Social, vigente no período fiscalizado (2006 e 2007).

Ademais, alega que em nenhum momento a legislação de regência teria afirmado que o Ato Declaratório de Isenção seria requisito para o gozo da imunidade, sendo que o § 1º, do art. 55, da Lei nº 8.212/91, seria norma meramente procedimental e que não teria o condão de afastar o direito à imunidade, uma vez que atendidas as exigências dos incisos veiculados no *caput* da norma.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário interposto.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Mérito.

Conforme narrado, o presente lançamento tem por exigência as contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e terceiros, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas a competências de 01/2006 a 12/2007.

De acordo com o Relatório fiscal (e-fls. 32 e ss), em consulta ao **Sistema de Informação do Conselho Nacional de Assistência Social — SNICAS**, embora o contribuinte tenha obtido a renovação do CEBAS em 26/10/2007, com data de validade de 24/12/2005 a 23/12/2008, segundo consulta ao CONFILAN, o sujeito passivo não possuiria o Ato Declaratório de Isenção.

Em sua impugnação, o sujeito passivo alegou que é uma entidade beneficente de assistência social, desobrigada do recolhimento de contribuições de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212/91, uma vez que atende a todos os requisitos estabelecidos no art. 14 do CTN, em consonância com o § 7º do art. 195 da CF, possui certificados e títulos que comprovam ser a mesma uma entidade beneficente e realiza de forma efetiva, a assistência social.

A DRJ, por sua vez, entendeu que entidade beneficente de assistência social só não estaria obrigada ao recolhimento da contribuição prevista no art. 22 da Lei nº 8.212/91 após o deferimento do pedido de reconhecimento previsto no § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91 e a expedição do Ato Declaratório previsto no art. 208 do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, não sendo suficiente a entidade atuar como beneficente de assistência para fazer jus à isenção de contribuições previdenciárias, posto que havia que se cumprir requisitos legais.

Afirmou, ainda, o entendimento segundo o qual a isenção deveria ser concedida formalmente para que o contribuinte pudesse usufruir seus efeitos, de modo que a formalização do pedido de isenção se tornara obrigatório para todas as Entidades Benéficas de Assistência Social (EBAS) a partir da vigência da Lei nº 8.212/91, nos termos do § 1º do art. 55 desta Lei.

Nesse sentido, consignou que, por expressa previsão legal, na redação dos atos normativos vigentes à época dos fatos geradores, a isenção deveria ser requerida, produzindo efeitos a partir do protocolo do pedido, caso deferido, conforme dispositivos legais acima citados e a Instrução Normativa nº 03, de 14 de julho de 2005, publicada no Diário Oficial da União (DOU) em 15/07/2005.

Dessa forma, a decisão recorrida consignou que o § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91 estabelecia que a entidade deveria requerer o reconhecimento da isenção, motivo pelo qual, não o tendo feito, o sujeito passivo estava obrigado ao recolhimento das contribuições previdenciárias, inclusive patronais.

Inconformado com a decisão recorrida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 408 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos apresentados em sua impugnação, tendo insistido que preenche os requisitos para a imunidade tributária prevista no

art. 195, § 7º, da Constituição Federal, sendo portadora, inclusive, do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos (CEBAS), exarado pelo Conselho Nacional de Assistência Social, vigente no período fiscalizado (2006 e 2007).

Ademais, alega que em nenhum momento a legislação de regência teria afirmado que o Ato Declaratório de Isenção seria requisito para o gozo da imunidade, sendo que o § 1º, do art. 55, da Lei nº 8.212/91, seria norma meramente procedimental e que não teria o condão de afastar o direito à imunidade, uma vez que atendidas as exigências dos incisos veiculados no *caput* da norma.

Pois bem. Antes de adentrar ao exame de mérito da matéria posta nos autos, cumpre fazer considerações sobre a legislação de regência.

2.1. Imunidade tributária do art. 195, § 7º, da CF/88 e as contribuições sociais previstas em lei a outras entidades ou fundos.

Prosseguindo na análise dos pontos relevantes para a solução da controvérsia posta, cabe destacar parte do crédito encartado no Auto de Infração DEBCAD nº 37.243.054-6 diz respeito às contribuições devidas a outras entidades e fundos (**Salário Educação, INCRA, SESC e SEBRAE**).

A esse respeito, cabe destacar que a redação do art. 195, § 7º, da Constituição Federal foi precisa, ao consignar expressamente que são “isentas” de **contribuição para a seguridade social** as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Tem-se, portanto, que a imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição foi destinada às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, apenas no tocante às **contribuições para a seguridade social**, nesse rol enquadradas as contribuições previdenciárias a cargo do empregador (quota patronal e RAT, previstas nos incisos I e II do artigo 22 da Lei 8.212/1991; e COFINS e CSLL, previstas nos incisos I e II do artigo 23 da referida lei), não abarcando as contribuições destinadas a terceiros.

Cumprido observar, inclusive, a existência de precedente no STF *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* (STF, ARE 744723 AgR/SC, PRIMEIRA TURMA, Rel. Min. Rosa Weber, 17/03/2017).

Em que pese a imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal não abarcar as contribuições destinadas a terceiros, já que tais contribuições não se constituem, essencialmente, em contribuições à seguridade social, verdade é que a Lei n.º 11.457/07, que entrou em vigor em maio de 2007, criou hipóteses de isenção no tocante a essas contribuições para aqueles sujeitos passivos que ostentarem a imunidade insculpida no art. 195, § 7º, da Carta Magna e disciplinada no art. 55 da Lei n.º 8.212/91. Aqui, releva destacar que a isenção prevista no art. 3º, § 5º, da Lei n. 11.457/2007 não se confunde com a imunidade a que se refere o art. 195, § 7º, da CF/1988, pois possuem naturezas distintas. Enquanto a isenção decorre de enunciados que informarão a norma (de conduta) tributária, a imunidade, por sua vez, integra a norma constitucional de competência¹. Nesse sentido, é de se ver a redação do art. 3º da Lei n. 11.457/2007, *in verbis*:

¹ LEITE, Matheus Soares. Teoria das Imunidades Tributárias. São Paulo. PerSe, 2016. p. 105.

Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2 desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, 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 pela 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 pela 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 sociais previstas em lei a outras entidades ou fundos.

§6º Equiparam-se a contribuições de terceiros, para fins desta Lei, as destinadas ao Fundo Aeroviário - FA, à Diretoria de Portos e Costas do Comando da Marinha - DPC e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA e a do salário-educação.

Tem-se, pois, que o art. 3º, §§ 5º e 6º, da Lei n. 11.457/2007, expressamente previu isenção em relação às contribuições destinadas a terceiros – e ao INCRA, a ela equiparada, para as entidades que gozam de imunidade quanto às contribuições previdenciárias. O mesmo dispositivo também fez referência expressa às contribuições para o **salário-educação**.

Em outras palavras, malgrado não se cuide propriamente da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, já que as contribuições a terceiros não se constituem, essencialmente, em contribuições à seguridade social, pois que a sua classificação específica dependa da respectiva finalidade, a Lei nº 11.457/07 criou hipótese de isenção no tocante a essas contribuições, inclusive ao INCRA, a ela equiparada, para os sujeitos passivos que ostentem a imunidade insculpida no art. 195, §7º, da Constituição Federal e disciplinada no art. 55, da Lei nº 8.212/91.

Nesses termos, embora a imunidade não atinja as contribuições devidas a terceiros, o art. 3, §§ 5º e 6º, da Lei n 11.457/07 assegura o direito das entidades que atendem os requisitos previstos para a imunidade à isenção quanto às contribuições devidas a terceiros, inclusive de forma retroativa, fazendo referência à vigência da isenção pelo atendimento dos requisitos cumulativos constantes dos incisos I a V do *caput* do art. 55, da Lei nº 8.212/91.

Verifica-se, portanto, que há, em favor das entidades beneficentes de assistência social, previsão legal de isenção de contribuições sociais, enquadrando-se nesse rol o salário-educação e as contribuições para o SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA, desde que atendam, cumulativamente, aos requisitos estabelecidos nos incisos I a V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

Dessa forma, o reconhecimento da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, implica no reconhecimento do direito à isenção para as outras contribuições sociais, incluindo-se, assim, as contribuições sociais para o Salário Educação, SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA.

Nesse sentido, cabe ressaltar que a discussão acerca do direito ou não da defendente à imunidade tributária de que trata o art. 195 da Constituição Federal é reflexa para o deslinde da controvérsia afeta ao caso dos autos, em relação a parte do Auto de Infração DEBCAD nº 37.243.054-6, posto que diz respeito às contribuições devidas a outras entidades e fundos (**Salário Educação, INCRA, SESC e SEBRAE**).

Isso porque, a análise da isenção, em relação à contribuição social para o **Salário Educação** e as contribuições sociais para o **SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e**

INCRA, fazem referência à observância aos requisitos estabelecidos nos incisos I a V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991 e que, inclusive, foram analisados pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Nesse sentido, uma vez que os requisitos para o gozo da imunidade estão relacionados com os requisitos estipulados nas isenções da contribuição social para o **Salário Educação** e das contribuições sociais para o **SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA**, o reconhecimento do preenchimento dos requisitos da imunidade tem o condão de levar, necessariamente, ao reconhecimento do preenchimento dos requisitos da isenção. Da mesma forma, a ausência do preenchimento dos requisitos para a imunidade tributária prevista no § 7º, do art. 195, da Constituição Federal, tem o condão de afastar a isenção.

Conforme explicado, isso ocorre pelo fato de o legislador, ao atender o comando previsto no § 7º, do art. 195, da Constituição Federal, com o objetivo de estipular os requisitos para a imunidade tributária, utilizou o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, sendo que tais requisitos também foram utilizados pelo legislador ordinário para estipular as isenções da contribuição social para o **Salário Educação** e das contribuições sociais para o **SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA**, posto que mencionam, expressamente, os incisos I a V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

2.2. Imunidade tributária do art. 195, § 7º, da CF/88 e o entendimento do Supremo Tribunal Federal.

Avançando na análise dos pontos relevantes para a solução da controvérsia posta, cabe destacar que a outra parte do crédito encartado no **Auto de Infração DEBCAD nº 37.243.054-6** diz respeito às contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas a competências de 01/2006 a 12/2007.

Em relação a essa parte do lançamento em epígrafe, encartada no **Auto de Infração DEBCAD nº 37.243.054-6**, cumpre consignar que a discussão sobre a imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, é de extrema relevância.

Dessa forma, a fim de solucionar a controvérsia posta, passo a discorrer sobre a legislação aplicável ao período de apuração em epígrafe, qual seja, 01/01/2006 a 31/12/2007, em consonância com as alegações do sujeito passivo, levando em consideração as decisões emanadas pelo Supremo Tribunal Federal (STF), concernentes à matéria dos autos.

Ao que se passa a analisar.

Inicialmente, cumpre destacar que o Supremo Tribunal Federal (STF) já se posicionou, conclusivamente, sobre a inexistência de direito adquirido a determinado tratamento tributário (ver, nesse sentido, os RMS 27.369 ED, Pleno, Relª. Minª. Cármen Lúcia, DJe de 28/11/14; RMS 27.382 ED, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 7/11/13; RMS 27.977, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 26/5/11; AI 830.147, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe de 6/4/11; e RMS 26.932, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 5/2/10).

Dessa forma, não é possível falar em direito adquirido a regime jurídico-fiscal, de modo que a imunidade da contribuição previdenciária assegurada às entidades de assistência

social, prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, tem sua manutenção condicionada ao atendimento das condições impostas pela legislação superveniente, no caso a Lei nº 8.212/91.

Também não prospera a alegação de violação ao direito adquirido à imunidade tributária, sob o fundamento de que a imunidade teria passado a incorporar ao patrimônio jurídico da instituição, no momento em que o artigo 55, § 1º, da Lei nº 8.212/91 teria resguardado, expressamente, o benefício da isenção da contribuição previdenciária concedido na vigência da Lei nº 3.577/59.

Isso porque, que o artigo 55, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, não convalidou a isenção mantida pelo Decreto-Lei nº 1.572, de 1977, mas introduziu novos critérios para que as entidades beneficentes continuassem a usufruir a isenção fiscal.

Não há, portanto, direito adquirido a regime jurídico-tributário, ainda que a entidade tenha sido reconhecida como de caráter filantrópico na forma do Decreto-Lei nº 1.572/1977, de modo que nada impede que a legislação superveniente estabeleça novos requisitos para o gozo da imunidade fiscal e obtenção do Certificado de Entidade beneficente de Assistência Social (CEBAS).

Tem-se, portanto, que as entidades beneficentes de assistência social não são imunes ao pagamento da contribuição para a seguridade social referente à quota patronal de previdência social se não atenderem aos requisitos previstos na legislação vigente.

Não há, pois, direito adquirido relativo à imunidade tributária, de modo que é necessário o reconhecimento da observância dos requisitos legais impostos pela legislação aplicável na data do fato gerador, o que não afasta a obrigação de a entidade se adequar às novas condições impostas para a fruição da imunidade.

Mesmo as entidades que estavam resguardadas, por força do direito adquirido, da exigência de requerer à Administração Tributária o reconhecimento da isenção das contribuições sociais, para manter essa condição deveriam comprovar o atendimento aos requisitos legais para fruição do benefício, previstos na legislação de regência.

Dessa forma, as entidades que tinham direito adquirido à isenção das contribuições previdenciárias, nos ditames do Decreto-Lei nº 1.572, 1 de setembro de 1977, devem observar as disposições do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, para continuarem a usufruir do reconhecimento da imunidade tributária.

Para além do exposto, no tocante aos requisitos para o gozo da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, cumpre pontuar que o Supremo Tribunal Federal (STF), no ano-calendário de 2020, concluiu o julgamento das **Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2028, 2036, 2228 e 2621** e do **Recurso Extraordinário nº 566.622**, com reconhecida repercussão geral, tendo fixado a Tese nº 32, no sentido de 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”.

No ano-calendário de 2021, por sua vez, o Supremo Tribunal Federal (STF) concluiu o julgamento da **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4480**, reafirmando os precedentes das ADIs 2028, 2036, 2621 e 2228, bem como do Recurso Extraordinário nº 566.622 (Tema 32 da Repercussão Geral).

Dessa forma, com o intuito de facilitar a resolução do caso concreto, cumpre elucidar as premissas fixadas pelo Supremo Tribunal Federal (STF), nesses julgados, acerca da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

Pois bem. No **Recurso Extraordinário 566.622/RS**, a Sociedade Beneficente de Parobé, mantenedora do Hospital São Francisco de Assis, insurgiu-se contra a constitucionalidade da redação original do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, ante o previsto no artigo 195, § 7º, da Carta Federal, em razão de o dispositivo ordinário ter estabelecido as condições legais, requeridas pelo preceito constitucional, para entidades beneficentes de assistência social gozarem da imunidade tributária em relação às contribuições de seguridade social, em nítida ofensa ao campo reservado a Lei Complementar, segundo o artigo 146, inciso II, da Carta da República.

O Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento dos aclaratórios opostos nos autos do **Recurso Extraordinário 566.622/RS**, colocou um ponto final no debate, assentando o entendimento, segundo o qual, aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas (Plenário do STF em 18/12/2019).

Em outras palavras, ficou consignado que os aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo das entidades beneficentes de assistência social, passíveis de definição em lei ordinária, e a definição do modo de atuação das entidades contempladas no preceito, a exigir lei complementar.

De acordo com a Suprema Corte, a lei ordinária não pode, a pretexto de interferir com o funcionamento e estrutura das entidades beneficentes, impor uma limitação material ao gozo da imunidade. A propósito, consta no voto condutor do saudoso Ministro Teori Zavascki, proferido quando do julgamento do Recurso Extraordinário, vencido naquela oportunidade, mas posteriormente ratificado pela Ministra Rosa Weber que o utilizou como base em seu voto no julgamento dos aclaratórios, a afirmação no sentido de que a regulamentação da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da CF, limita-se à definição de contrapartidas a serem observadas para garantir a finalidade beneficente dos serviços prestados pelas entidades de assistência social, o que não impede seja o procedimento de habilitação dessas entidades positivado em lei ordinária.

Sendo assim, o Supremo Tribunal Federal (STF) assentou 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 nº 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória n. 2.187-13/2001, fixando, ao final, a tese no sentido de 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” (Tema 32 da Repercussão Geral). Percebe-se, pois, que o Supremo Tribunal Federal manteve incólume o artigo 55, II, da Lei 8.212/1991, tendo em vista se tratar de mero procedimento a ser observado pelas entidades (Plenário do STF em 02/03/2017). Em outras palavras, o STF decidiu pela constitucionalidade do inciso II do artigo 55 da Lei 8.212/1991, que estabelece a obrigatoriedade de Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), eis que, tratando-se de norma meramente procedimental, pode ser objeto de lei ordinária.

No julgamento das **ADIs 2028 e 2036**, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º (“gratuitamente e em caráter exclusivo”), bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998. Tais dispositivos “isentaram” das contribuições para a seguridade social apenas as entidades voltadas exclusivamente à assistência social beneficente (a) de pessoas carentes e (b) desde que prestada de modo gratuito; ou, no caso de serviços de saúde, (c) desde que garantida a oferta de 60% dos atendimentos ao Sistema Único de Saúde. Alternativamente, concediam às entidades sem fins lucrativos de saúde e de educação que não satisfizessem as condições anteriores, a possibilidade de desfrutar de “isenção parcial” das contribuições sociais, na proporção do valor das vagas ou atendimentos oferecidos gratuitamente a pessoas carentes.

É necessário compreender que o efeito da declaração de inconstitucionalidade, no âmbito das ADIs 2028 e 2036, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), dos artigos 1º, 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/1997, na parte em que alterou a redação do inciso III do artigo 55 da Lei 8.212/1991 (“gratuitamente e em caráter exclusivo”), foi a restauração da redação original do art. 55, da Lei nº 8.212/91. Também naquela oportunidade, ficou assentado o entendimento segundo o qual aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar, por sua vez, seria forma somente 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 observadas por elas.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal (STF) manteve incólume o art. 55, II, da Lei nº 8.212/91, por se tratar de mero procedimento a ser observado pelas entidades. Ademais, o entendimento foi reafirmado no julgamento dos aclaratórios opostos nos autos das **ADIs 2028 e 2036**, de modo que a Corte Constitucional colocou um ponto final no debate, assentando o mesmo entendimento preconizado no julgamento dos aclaratórios opostos nos autos do **Recurso Extraordinário 566.622/RS**.

Dessa forma, as conclusões sobre o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), a respeito da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Lei Maior, no julgamento dos aclaratórios opostos nos autos das **ADIs 2028 e 2036**, abrangem as conclusões extraídas do julgamento dos aclaratórios opostos nos autos do **Recurso Extraordinário 566.622/RS**, com o acréscimo da declaração de inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998.

No julgamento das **ADIs 2228 e 2621**, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade dos arts. 2º, IV; 3º, VI, §§ 1º e 4º, § único, todos do Decreto 2.536/98, assim como dos arts. 1º, IV; 2º, IV e §§ 1º e 3º; 7º, § 4º, do Decreto 752/93 (Plenário do STF em 02/03/2017).

Também naquela oportunidade, ficou assentado o entendimento segundo o qual aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar, por sua vez, seria forma somente 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 observadas por elas.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal (STF) manteve incólume o art. 55, II, da Lei nº 8.212/91, por se tratar de mero procedimento a ser observado pelas entidades.

Ademais, o entendimento foi reafirmado no julgamento dos aclaratórios opostos nos autos das **ADIs 2228 e 2621**, de modo que a Corte Constitucional colocou um ponto final no debate, assentando o mesmo entendimento preconizado no julgamento dos aclaratórios opostos nos autos do **Recurso Extraordinário 566.622/RS**.

Dessa forma, as conclusões sobre o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), a respeito da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Lei Maior, no julgamento dos aclaratórios opostos nos autos das **ADIs 2228 e 2621**, abrangem as conclusões extraídas do julgamento dos aclaratórios opostos nos autos do **Recurso Extraordinário 566.622/RS**, com o acréscimo da declaração de inconstitucionalidade dos arts. 2º, IV; 3º, VI, §§ 1º e 4º, § único, todos do Decreto 2.536/98, assim como dos arts. 1º, IV; 2º, IV e §§ 1º e 3º; 7º, § 4º, do Decreto 752/93.

No ano-calendário de 2021, o Supremo Tribunal Federal (STF) concluiu o julgamento da **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4480**, reafirmando os precedentes das ADIs 2028, 2036, 2621 e 2228, bem como do Recurso Extraordinário nº 566.622 (Tema 32 da Repercussão Geral).

Naquela oportunidade, concluído o julgamento dos segundos embargos de declaração opostos, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a inconstitucionalidade formal do art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, *caput*; do art. 29, VI, e do art. 31 da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.

O entendimento foi no sentido de que as exigências estabelecidas nesses dispositivos não tratariam de aspectos procedimentais, mas, sim, de condições para obtenção da certificação. Em relação ao art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009, o entendimento foi no sentido de que o dispositivo afrontaria o inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, uma vez que determinava a “suspensão automática” do direito à isenção, sem a garantia do contraditório e da ampla defesa, conforme assegurado no dispositivo constitucional. Foram mantidos, incólumes os artigos 1º; 13, incisos I e II, todos da Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009, sob o fundamento de que apenas tratam sobre a certificação das entidades beneficentes. Em relação ao § 2º, do art. 13, da Lei 12.101/09, foi reconhecida a perda de objeto, tendo em vista sua alteração pela Lei 13.043/2014, a qual não teria sido impugnada na ação, nem na inicial e nem no seu aditamento. Também foi afastada a inconstitucionalidade dos §§ 1º e 2º, incisos I, II e III, do art. 18 da Lei 12.101/09; bem como do seu § 3º, sob o fundamento de que se limitam a ampliar a abrangência de entidades objeto da lei, não tratando de requisitos a serem observados para garantir a finalidade beneficente dos serviços por elas prestados. Quanto ao art. 29 e seus incisos e ao art. 30 da Lei 12.101/09, o entendimento foi no sentido de que somente poderiam ser considerados inconstitucionais na hipótese de estabelecerem condições inovadoras, não previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional, ou que dela não puderem ser identificadas como consequências lógicas. Como consequência, foi declarada a inconstitucionalidade do art. 29, VI, da Lei 12.101/2009, por estabelecer prazo de obrigação acessória tributária (dez anos), em discordância com o disposto no CTN. Por outro lado, foi reconhecida a constitucionalidade formal do art. 29, incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII. O entendimento foi no sentido de que os incisos I e V do artigo 29 se amoldariam ao inciso I, do artigo 14, do CTN (“*não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título*”); e o inciso II, do artigo 29, ajustar-se-ia ao inciso II, do artigo 14, do CTN (“*aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais*”). E, como consequências dedutivas do inciso III, do artigo 14, do CTN

(“manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”), ter-se-iam os incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009. Também foi afastada a inconstitucionalidade do art. 30, da Lei 12.101/2009, sob o fundamento de que seria uma consequência lógica do sistema, no sentido de que o reconhecimento da entidade como beneficente representa um ato individual, não se estendendo a outra pessoa com personalidade jurídica diferente, ainda que relacionada. Foi reconhecida, ainda, a constitucionalidade do *caput*, do artigo 32, da Lei 12.101/2009, sob o argumento de que apenas prevê penalidade a descumprimento dos requisitos do art. 29, incisos e parágrafos, considerados constitucionais por estabelecerem condições previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional.

Cabe destacar, ainda, que consta no voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes (Relator), importante afirmação sobre a natureza declaratória da imunidade tributária destinada às entidades beneficentes da assistência social, o qual foi feito citando o Professor Paulo de Barros Carvalho², quando este afirma que “a regra constitucional da imunidade tributária é uma norma de eficácia contida e de aplicabilidade condicionada, porquanto se exige uma efetiva comprovação de atendimento a exigências infraconstitucionais”. Ademais, a natureza declaratória do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) foi reconhecida, inclusive, pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), por meio da Súmula nº 612, de modo que os efeitos retroagem à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade. Nessa toada, consta no voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes (Relator), ancorado em entendimento exarado pela Procuradoria-Geral da República, que o exercício da imunidade deve ter início assim que os requisitos exigidos pela lei complementar forem atendidos, de modo que, o estabelecimento de termo inicial para que as entidades possam exercer o direito à imunidade da contribuição para a seguridade social, trata de matéria submetida à reserva de lei complementar. Assim, foi reconhecida a inconstitucionalidade formal do art. 31, da Lei nº 12.101/2009.

Consolidando o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento dos aclaratórios opostos nos autos do **Recurso Extraordinário 566.622/RS** e das **Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2028, 2036, 2228, 2621 e 4480**, é possível destacar as seguintes conclusões a respeito da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Lei Maior:

(i) Trata-se de verdadeira imunidade, autêntica limitação ao poder de tributar, e não “isenção”, sendo que o equívoco da redação já foi superado pelo Supremo na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028/DF, de relatoria do Ministro Moreira Alves.

(ii) A reserva de lei complementar aplicada à regulamentação da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da CF está limitada à definição de contrapartidas a serem observadas para garantir a finalidade beneficente dos serviços prestados pelas entidades de assistência social, o que não impede seja o procedimento de habilitação dessas entidades positivado em lei ordinária.

(iii) No julgamento do **Recurso Extraordinário 566.622/RS**, o Supremo Tribunal Federal (STF) assentou 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 nº 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória n. 2.187-13/2001. A exigência do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) foi declarada constitucional, por se limitar a reger aspecto

² CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, 17ª Edição, Ed. Saraiva, São Paulo, 2005, p. 192.

procedimental necessário ao atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade. O Supremo Tribunal Federal (STF), portanto, não declarou a inconstitucionalidade da exigência do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), mas dos requisitos para sua exigência e que, por isso, devem estar previstos, necessariamente, em Lei Complementar, sendo que, quando do julgamento dessas ações, a previsão ficava por conta do art. 14, do Código Tributário Nacional (CTN), pois era o diploma normativo mais próximo e, atualmente, a matéria é regida pela Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021 (publicação no Diário Oficial da União em 17/12/2021), que revogou a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009 e que, por sua vez, revogou o art. 55, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

(iv) No julgamento das **ADIs 2028 e 2036**, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º (“gratuitamente e em caráter exclusivo”), bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998.

(v) No julgamento das **ADIs 2228 e 2621**, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade dos arts. 2º, IV; 3º, VI, §§ 1º e 4º, § único, todos do Decreto 2.536/98, assim como dos arts. 1º, IV; 2º, IV e §§ 1º e 3º; 7º, § 4º, do Decreto 752/93.

(vi) No julgamento da **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4480**, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a inconstitucionalidade formal do art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, *caput*; do art. 29, VI, e do art. 31 da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.

2.3. Análise do caso concreto.

No caso dos autos, cabe registrar que a motivação para o lançamento foi a ausência de requerimento de isenção, feito em época própria, junto à Previdência Social ou na Receita Federal do Brasil (RFB), para o reconhecimento da isenção a que se refere o art. 55, § 1º, da Lei nº 8.212/1991.

De acordo com o Relatório fiscal (e-fls. 32 e ss), em consulta ao **Sistema de Informação do Conselho Nacional de Assistência Social — SNICAS**, embora o contribuinte tenha obtido a renovação do CEBAS em 26/10/2007, com data de validade de 24/12/2005 a 23/12/2008, segundo consulta ao CONFILAN, o sujeito passivo não possuiria o Ato Declaratório de Isenção.

Em sua impugnação, o sujeito passivo alegou que é uma entidade beneficente de assistência social, desobrigada do recolhimento de contribuições de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212/91, uma vez que atende a todos os requisitos estabelecidos no art. 14 do CTN, em consonância com o § 7º do art. 195 da CF, possui certificados e títulos que comprovam ser a mesma uma entidade beneficente e realiza de forma efetiva, a assistência social.

A DRJ, por sua vez, entendeu que entidade beneficente de assistência social só não estaria obrigada ao recolhimento da contribuição prevista no art. 22 da Lei nº 8.212/91 após o deferimento do pedido de reconhecimento previsto no § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91 e a expedição do Ato Declaratório previsto no art. 208 do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, não sendo suficiente a entidade atuar como beneficente de assistência para fazer jus à isenção de contribuições previdenciárias, posto que havia que se cumprir requisitos legais.

Afirmou, ainda, o entendimento segundo o qual a isenção deveria ser concedida formalmente para que o contribuinte pudesse usufruir seus efeitos, de modo que a formalização

do pedido de isenção se tornara obrigatório para todas as Entidades Beneficentes de Assistência Social (EBAS) a partir da vigência da Lei nº 8.212/91, nos termos do § 1º do art. 55 desta Lei.

Nesse sentido, consignou que, por expressa previsão legal, na redação dos atos normativos vigentes à época dos fatos geradores, a isenção deveria ser requerida, produzindo efeitos a partir do protocolo do pedido, caso deferido, conforme dispositivos legais acima citados e a Instrução Normativa nº 03, de 14 de julho de 2005, publicada no Diário Oficial da União (DOU) em 15/07/2005.

Dessa forma, a decisão recorrida consignou que o § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91 estabelecia que a entidade deveria requerer o reconhecimento da isenção, motivo pelo qual, não o tendo feito, o sujeito passivo estava obrigado ao recolhimento das contribuições previdenciárias, inclusive patronais.

Pois bem. No caso dos autos, o presente lançamento foi consolidado em 09/02/2010, tendo o contribuinte tomado ciência em **12/02/2010** (e-fls. 02 e ss), na vigência da Lei n.º 12.101/2009, quando não mais se exigia o Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais. Os fatos geradores (01/2006 a 12/2007), por sua vez, ocorreram quando se encontrava em vigência o art. 55, Lei n.º 8.212/1991, dispositivo revogado pela Lei n.º 12.101/2009.

Na vigência do art. 55 da Lei nº 8.212/91, a constituição dos créditos previdenciários, exigia o procedimento prévio de cancelamento da “isenção”, precedido da emissão de Informação Fiscal, conforme o rito estabelecido no artigo 206 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/99.

No período da MP nº 446/2008 e a partir da entrada em vigor a Lei nº 12.101, de 30/11/2009, deixou de ser necessário o procedimento prévio para a emissão do “Ato Cancelatório de Isenção”, devendo a fiscalização, ao constatar que a entidade deixou de cumprir os requisitos exigidos para o gozo da imunidade, efetuar o lançamento dos créditos tributários com a respectiva indicação dos fundamentos legais relacionados aos requisitos não cumpridos, conforme legislação vigente à data da ocorrência do fato gerador, em obediência ao art. 144, do CTN.

Atualmente, a matéria é regida pela Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021 (publicação no Diário Oficial da União em 17/12/2021), que revogou a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009 e que, por sua vez, revogou o art. 55, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Conforme visto anteriormente, no julgamento da **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4480**, o voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes (Relator), trouxe importante afirmação sobre a natureza declaratória da imunidade tributária destinada às entidades beneficentes da assistência social, citando, neste particular, o Professor Paulo de Barros Carvalho³, quando este afirma que “*a regra constitucional da imunidade tributária é uma norma de eficácia contida e de aplicabilidade condicionada, porquanto se exige uma efetiva comprovação de atendimento a exigências infraconstitucionais*”.

A natureza declaratória do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) também foi reconhecida, inclusive, pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), por meio da Súmula nº 612, de modo que os efeitos retroagem à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade.

³ CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 17ª Edição, Ed. Saraiva, São Paulo, 2005, p. 192.

Nessa toada, o voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes (Relator), ancorado em entendimento exarado pela Procuradoria-Geral da República, assentou que o exercício da imunidade deve ter início assim que os requisitos exigidos pela lei complementar forem atendidos, de modo que, o estabelecimento de termo inicial para que as entidades possam exercer o direito à imunidade da contribuição para a seguridade social, trata de matéria submetida à reserva de lei complementar. Assim, foi reconhecida a inconstitucionalidade formal do art. 31, da Lei nº 12.101/2009.

Em que pese não haver pronunciamento expresso do Supremo Tribunal Federal (STF), afastando o § 1º, do art. 55, da Lei nº 8.212/91, interpretando sistematicamente as decisões exaradas no âmbito das **Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2028, 2036, 2228, 2621 e 4480**, bem como do **Recurso Extraordinário 566.622/RS**, parece razoável concluir que a exigência de requerimento junto ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), nos termos do §1º, do art. 55, da Lei nº 8.212/91, não é condição para o reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, sobretudo considerando sua natureza declaratória.

Assim, na legislação anterior, a ausência de requerimento não é condição suficiente para ensejar a desconsideração da natureza imune da entidade quando não demonstrado, por parte da fiscalização, o descumprimento de quaisquer dos requisitos exigidos no art. 55, da Lei n. 8.212/91.

Cabe à fiscalização, portanto, demonstrar o descumprimento dos requisitos exigidos em lei, compatíveis com o art. 14, do CTN, sob pena de se transformar requisito meramente procedimental em requisito material e, portanto, limitador da imunidade.

No caso dos autos, conforme visto, o lançamento foi realizado tendo como supedâneo na falta de requerimento de isenção a que se refere o art. 55, § 1º, da Lei nº 8.212, de 1991, tendo a decisão recorrida ratificado o entendimento da fiscalização.

Nesse sentido, interpretando sistematicamente as decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca da matéria posta, cabe consignar que o requerimento é um ato meramente formal para fins de controle pela fiscalização, mas não é ele que dá ou nega a imunidade, pois essa advém da Constituição, desde que observado os requisitos meramente formais estabelecidos em lei.

No presente caso, tendo sido asseverado pela própria fiscalização que a entidade era portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado em 26/10/2007, com data de validade de 24/12/2005 a 23/12/2008, caberia à fiscalização a verificação dos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, compatíveis com o art. 14, do CTN, não sendo possível lastrear a acusação fiscal simplesmente na ausência de requerimento junto ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), em suposto descumprimento ao art. 55, § 1º, da Lei nº 8.212, de 1991.

Em outras palavras, cabe consignar que o § 1º, do art. 55, da Lei nº 8.212/91, é norma meramente procedimental e que não possui o condão de afastar o direito à imunidade, uma vez que atendidas as exigências dos incisos veiculados no *caput* da norma, sendo ônus da fiscalização, a demonstração da ausência do descumprimento dos requisitos norteadores da imunidade tributária, sobretudo considerando que, no caso concreto, o sujeito passivo era detentor de Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, em plena validade.

Tem-se, portanto, que o requerimento é ato meramente declaratório, pois o que importa são os requisitos para o cumprimento da benesse. Entender que o requerimento é

necessário, sem uma análise mais aprofundada dos requisitos estabelecidos em lei, significa compreender que ele (o requerimento) é quem concede a imunidade e não a Constituição. Em outras palavras, significaria atribuir ao parágrafo primeiro a natureza de requisito material, na contramão das decisões exaradas pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

A ausência de requerimento para fins de reconhecimento, portanto, não é condição suficiente para ensejar a descon sideração da natureza imune da entidade quando não demonstrado, por parte da fiscalização, o descumprimento de quaisquer dos requisitos exigidos no art. 55, da Lei n. 8.212/91.

Cabe destacar que, no caso, a própria fiscalização expressamente consignou que a Entidade possuía certificação válida para o período, motivo pelo qual caberia a verificação, por parte da fiscalização, das condições materiais para o gozo do benefício fiscal, o que não foi observado pela acusação fiscal.

Nesse diapasão, não se sustenta o lançamento sob o fundamento de não se detectar registro de requerimento de isenção, por atribuir a esta condição a natureza de requisito material para gozo da imunidade, a ofender a tese jurídica fixada no Tema nº 32 de Repercussão Geral.

Ante o exposto, tendo em vista que não prospera a motivação adotada pela fiscalização, fundamentada em suposto descumprimento ao art. 55, § 1º, da Lei nº 8.212, de 1991, em razão da ausência de requerimento para fins de fruição da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, inexistindo nos autos elementos indicativos por parte da fiscalização que demonstrem efetivo descumprimento dos requisitos previstos no art. 55 e seus incisos, da Lei nº 8.212/91, bem como a existência, nos autos, do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, em plena validade, não há como prosperar a acusação fiscal lastreada no **presente Auto de Infração, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, não declaradas em GFIP.**

Como consequência, em relação a **outra parte do Auto de Infração** e que diz respeito às contribuições devidas a outras entidades e fundos (**Salário Educação, INCRA, SESC e SEBRAE**), deve ser afastada a exigência, integralmente, eis que, conforme visto, embora a imunidade não atinja as contribuições devidas a terceiros, o art. 3º, §§ 5º e 6º, da Lei nº 11.457/07 assegura o direito das entidades que atendem os requisitos previstos para a imunidade à isenção quanto às contribuições devidas a terceiros, inclusive de forma retroativa, fazendo referência à vigência da isenção pelo atendimento dos requisitos cumulativos constantes dos incisos I a V do caput do art. 55, da Lei nº 8.212/91. Tem-se, portanto, que a isenção também possui natureza declaratória, não tendo, inclusive, a Lei nº 11.457/07 vinculado o seu reconhecimento a qualquer requerimento de “isenção”.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, a fim de reconhecer a improcedência do Auto de Infração DEBCAD nº 37.243.054-6.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

