



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10783.721469/2012-11
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.937 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 22 de agosto de 2023
Recorrente HOSPITAL APÓSTOLO PEDRO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. INOBSERVÂNCIA DO § 1º DO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91. NORMA DE FISCALIZAÇÃO E CONTROLE ADMINISTRATIVO. STF RE 566.622/RS.

Nos termos do decidido pelo STF no julgamento dos Embargos Declaratórios no RE nº 566.622/RS, aspectos procedimentais referentes à fiscalização e controle administrativo das entidades são passíveis de definição em lei ordinária.

Para efeito de fruição do benefício de desoneração das contribuições devidas à seguridade social era requisito indispensável a apresentação de requerimento junto à Administração Tributária, conforme previsto no § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91, norma vigente à época de ocorrência dos fatos geradores.

LANÇAMENTO. NORMA DE REGÊNCIA.

O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

É vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF, ressalvadas as expressas exceções, afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade..

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci e Marcelo Milton da Silva Risso, que davam provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (relator), Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (suplente convocado), Maurício Dalri Timm do Valle (suplente convocado) e Régis Xavier Holanda (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial, interposto pela Contribuinte, contra o Acórdão nº 2202-008.492 da 2ª Turma Ordinária/ 2ª Câmara/ 2ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que, por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário apresentado, relativo a lançamento de Contribuições Sociais Previdenciárias, e contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Terceiros) e multa por descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 32, IV e §§ 3º e 5º da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991 (CFL 68), referentes ao período de 01/01/2008 a 31/12/2008.

Consoante o Relatório do acórdão recorrido, a autuada, no período objeto da autuação, declarou indevidamente em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) seu enquadramento no Fundo da Previdência e Assistência Social (FPAS) como entidade beneficente de assistência social (código FPAS 639). Entendeu a autoridade fiscal lançadora que tal enquadramento estaria incorreto, uma vez que a entidade não possuía o Ato Declaratório de Isenção de Contribuições Previdenciárias. Os principais atos praticados e conclusões da fiscalização encontram-se sintetizados nos seguintes termos:

Trata-se de Autos de Infração lançados pela fiscalização contra a empresa acima identificada, no qual são exigidas as seguintes contribuições, todas com valores consolidados em 04/06/2012:

- AI 37.327.640-0, relativo ao descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 32, IV e §§ 3º e 5º da Lei 8.212/91, consistente em declarar em GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, no valor de R\$ 88.941,60;
- AI 37.327.641-9, relativo a contribuição da empresa, inclusive SAT, sobre a folha de salários dos segurados empregados e contribuintes individuais, no valor de R\$ 382.459,03; e
- AI 37.327.642-1, relativo a contribuição destinada a outras entidades fundos (Terceiros), no valor de R\$ 70.227,86.

2. No Relatório Fiscal de fls. 23/30, informa o Auditor-Fiscal responsável pelo lançamento que a Autuada, no período de 01 a 13/2008, declarou indevidamente em GFIP o código FPAS 639, uma vez que a entidade não possui o Ato Declaratório de Isenção de Contribuições Previdenciárias. Assim, embora a Interessada possua o CEBAS, não tendo requerido o benefício fiscal junto à Secretaria da Receita Federal, e, portanto, não obtendo o reconhecimento formal do seu direito à isenção, não está autorizada, à época dos fatos, a deixar de recolher as contribuições previdenciárias.

3. A autoridade fiscal acrescenta que consultando o Sistema Informatizado da Previdência Social verificou que não foi emitido nenhum Ato Declaratório de Isenção de Contribuições Previdenciárias em nome da Autuada, tendo a entidade afirmado que, por desconhecimento, deixou de providenciar a solicitação do Ato Declaratório de Isenção de Contribuição Previdenciárias, porém estaria discutindo a referida questão

através de medida judicial. Entretanto, não apresentou documentos que comprovem tal fato.

4. Ainda segundo o Relatório Fiscal, o fato gerador do presente lançamento é a remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais, conforme declaradas nas GFIP, e valores de pagamentos efetivados a prestadores de serviços pessoas físicas, lançados na contabilidade, mas não declarados em GFIP.

A contribuinte apresentou a impugnação de e.fls. 83/99, anexando documentos, sendo tal impugnação julgada parcialmente procedente pela 1ª Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ (DRJ/RJ1), conforme decisão de e.fls. 173/186.

Inconformada com a decisão da DRJ/RJ1, a autuada apresentou o recurso voluntário de e.fls. 189/203, onde alega, em síntese: 1) impossibilidade de se negar a isenção previdenciária prevista constitucionalmente, por mero descumprimento de procedimento formal; e 2) pleno atendimento aos requisitos formais, por força do efeito *ex tunc* inerente aos títulos declaratórios. Quanto a este último argumento, sustenta a então recorrente que:

A obtenção de declaração de isenção das contribuições previdenciárias trata de um requisito formal, já que os requisitos materiais se referem à própria atividade e natureza da entidade, conforme a finalidade do instituto, quando o Estado deixa de tributar os praticantes da assistência social beneficente.

Nesse contexto, conclui-se que, tendo sido exonerada da "formalidade" do requerimento da isenção, pela edição da Lei nº 12.101/09 (artigo 29, *caput*), plenamente exercitável o gozo da isenção, com efeitos *ex tunc*, observando-se, para tanto, o mesmo tratamento dos demais requisitos formais do artigo 55, da Lei nº 8.212/91.

A 2ª Turma Ordinária / 2ª Câmara desta 2ª Seção de Julgamento, por maioria de votos, negou provimento ao Recurso Voluntário, entendendo que a inexistência de pedido de isenção requerido junto à Administração Tributária obstaría o reconhecimento da contribuinte como entidade imune, já que não cumpridos os termos do § 1º do art. 55 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991. O acórdão 2202-008.492, de 10 de agosto de 2021 (e.fls. 215/224), apresenta a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. INOBSERVÂNCIA DO PARÁGRAFO PRIMEIRO DO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91. NORMA DE FISCALIZAÇÃO E CONTROLE. REGRAMENTO VIA LEI ORDINÁRIA. DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL COM REPERCUSSÃO GERAL. ED NO RE 566.622/RS.

Nos termos do decidido pelo STF no julgamento dos ED no RE nº 566.622/RS, aspectos procedimentais referentes à fiscalização e controle administrativo das entidades são passíveis de definição em lei ordinária.

A inexistência de pedido de isenção requerido ao INSS obsta o reconhecimento como entidade imune, já que não cumpridos os termos do § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Martin da Silva Gesto (relator), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Leonam Rocha de Medeiros, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ronnie Soares Anderson.

Para melhor entendimento da questão sujeita a revisão, peço *vênia* para reprodução dos principais fundamentos do Voto Vencedor da decisão do acórdão recorrido:

(...)

Ora, o disposto no § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91 não diz respeito propriamente ao modo de funcionamento das entidades. Transcreva-se, por oportuno e de maneira ilustrativa, o inciso III desse artigo, que trata desse funcionamento:

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:

(...)

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

A respeito desse inciso, por exemplo, poderia se compreender tratar-se de norma voltada à própria atuação/funcionamento da entidade, para que seja caracterizada como sendo beneficente de assistência social, de modo a fazer jus ao benefício em relevo.

Já o § 1º do art. 55, mais acima reproduzido, é nitidamente norma de cariz diverso, estabelecendo procedimento para que aquela entidade que não tenha direito adquirido ao regime isentivo, formule pedido ao INSS com vista a ser reconhecida como beneficente. Dessa maneira, poderia o Estado brasileiro, mediante o exame de tal requerimento pela autarquia previdenciária, fiscalizar e controlar a entidade, e verificar se ela efetivamente fazia jus ao gozo da imunidade pleiteada.

Tem-se, nesse caso, norma voltada precipuamente à fiscalização e controle das entidades, aspectos relativamente aos quais, conforme trecho mais acima grifado da ementa dos Embargos de Declaração, o STF consolidou expressamente sua compreensão como sendo perfeitamente passíveis de serem veiculados por lei ordinária.

Colha-se excerto do voto do Ministro Teori Zavascki, constante do multicitado RE, no qual bem enfrenta o tema:

(...). Reconhece-se que há, de fato, um terreno normativo a ser suprido pelo legislador ordinário, sobretudo no desiderato de prevenir que o benefício seja sorvido por entidades beneficentes de fachada. Não se nega, porém, que intervenções mais severas na liberdade de ação de pessoas jurídicas voltadas ao assistencialismo constituem matéria típica de limitação ao poder de tributar e, por isso, só poderiam ser positivadas pelo legislador complementar.

(...)

Não há dúvidas de que esse critério resolve com prontidão questões mais simples, elucidando, por exemplo, a que se coloca em relação a **normas de procedimento, que imputam obrigações meramente acessórias às entidades beneficentes, em ordem a viabilizar a fiscalização de suas atividades. Aí sempre caberá lei ordinária.** Porém, o critério não opera com a mesma eficiência sobre normas que digam respeito à constituição e ao funcionamento dessas entidades. Afinal, qualquer comando que implique a adequação dos objetivos sociais de uma entidade a certas finalidades filantrópicas (a serem cumpridas em maior ou menor grau) pode ser categorizada como norma de constituição e funcionamento, e, como tal, candidata-se a repercutir na possibilidade de fruição da imunidade.

Perde sentido, nessa perspectiva, a construção teórica até aqui cultivada pelo Tribunal, (...).

(...)

Daí a relevância de se buscar um parâmetro mais assertivo a respeito da espécie legislativa adequada ao tratamento infraconstitucional da imunidade de contribuições previdenciárias. É o que se passará a propor.

Em outros termos, o Ministro alertou que toda norma de constituição e funcionamento pode repercutir na fruição da imunidade. Já no tocante às normas de procedimento, que viabilizam a fiscalização das entidades, cabem elas serem regradas via lei ordinária. Esse foi o entendimento encaminhado pelo D. Ministro, o qual foi adotado claramente no julgamento dos ED no RE 566.622/RS, segundo o qual as normas de fiscalização e controle atuam, *a priori*, em esfera diversa das normas de funcionamento, podendo ser, efetivamente, implementadas por lei ordinária.

Nessa toada, a despeito da recorrente considerar tratar-se de mera formalidade, tem-se que o legislador ordinário, no que concerne ao período que abrange os fatos geradores ora examinados, estabeleceu como necessário o requerimento de reconhecimento de isenção junto ao INSS, salvo direitos adquiridos, do que não se trata o caso em comento.

Por sua vez, todo o arrazoadado calcado na pretensa exoneração da formalidade do requerimento da isenção, pelo advento do art. 29, *caput*, da Lei 12.101/09, inclusive no que tange aos aludidos efeitos declaratórios (*ex-tunc*) não tem como prosperar, já que não preenche tal disposição qualquer dos requisitos estabelecidos pelo art. 106 do CTN, para que possa se cogitar de retroatividade de seus preceitos, à luz do ordenamento jus tributário.

(...)

Destarte, descumprida a lei vigente à época dos fatos, não há reparos a fazer na decisão de primeiro grau, a qual manteve o lançamento.

(...)

Foi interposto Recurso Especial pela contribuinte (e.fls. 233/243) onde argui a “impossibilidade de se negar isenção/imunidade previdenciária prevista constitucionalmente pelo alegado mero descumprimento de procedimento formal”. Sustenta que a análise do cumprimento dos requisitos para reconhecimento da isenção não poderia ser excessivamente formalista, a ponto de lhe ter sido negado seu direito à isenção pelo simples fato de não ter sido formulado requerimento ao INSS. Acresce que, o fundamento do acórdão recorrido, ao negar provimento ao recurso voluntário e manter a exigência do recolhimento das contribuições previdenciárias, diverge do entendimento apurado em outros julgados deste Conselho, que, ao julgar caso semelhante, deram provimento ao recurso manejado, apontando como paradigma o Acórdão nº 2402-003.246, de 06 de junho de 2018. Afirma cuidarem-se de situações semelhantes, em que se perfilaram entendimentos opostos e arremata: “*Depreende-se da leitura dos acórdãos, que as situações fáticas subjacentes no caso concreto e no caso paradigma são semelhantes: a) em ambos os casos houve a apreciação quanto ao § 1º do artigo 55, da Lei n. 8.212/91 e o cotejo com a Lei n. 12.101/09, acerca do referido requerimento ao INSS para o gozo e fruição da imunidade.*” Advoga ainda que, com a publicação da Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021, dispondo sobre os procedimentos referentes à fruição da imunidade das contribuições à seguridade social, teria sido revogada a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, e alguns dispositivos das Leis 11.096, de 13 de janeiro de 2005, e 12.249, de 11 de junho de 2010, uma vez que fixadas as normas com força de Lei Complementar, sendo constitucionalmente legítima para regular imunidade tributária. O Acórdão paradigma (2402-003.246), apresenta a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ISENÇÃO. APRESENTAÇÃO DO CEBAS NÃO ACOMPANHADO DE ATO DECLARATÓRIO DE ISENÇÃO JUNTO AO INSS NOS TERMOS DO § 1º DO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91.

A Recorrente é entidade portadora do CEBAS - Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - que sofreu autuação sob o fundamento de que, apesar de reconhecidamente de natureza filantrópica, não atendeu a formalidade prevista no § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91, segundo a qual a entidade deveria protocolar pedido de isenção junto ao INSS, a ser apreciado em 30 (trinta) dias e, somente a partir do deferimento, estaria esta alcançada pela isenção.

DISPOSITIVO REVOGADO À ÉPOCA DA AUTUAÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 106, II, DO CTN. RETROATIVIDADE DE NORMA SE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE.

O art. 55 da Lei nº 8.212/91, à época da autuação, já se encontrava revogado pela Lei nº 12.101/09. A partir da revogação e com a nova redação dada à matéria em questão, passou-se a desconsiderar a indispensabilidade do requerimento previsto pelo §1º. Apesar de a autoridade fiscal ter justificado a autuação por terem os fatos geradores ocorrido quando da vigência do dispositivo, patente a observância do quanto disposto no art. 106, II, do Código Tributário Nacional. Uma vez revogado o dispositivo, ainda que ocorridos supostos fatos geradores quando de sua vigência, se a nova disposição legal for mais favorável ao contribuinte, possível a aplicação retroativa da nova norma. Portanto, ante a inexistência na norma vigente de previsão que imponha procedimento de formalidade junto ao INSS para fins de gozo da isenção, aplica-se ao caso o quanto dispõe o art. 106, II, do CTN.

CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE. ATO DECLARATÓRIO. EFEITO EX TUNC.

Analisando a lógica imposta tanto pela previsão constitucional de imunidade quanto pela Lei nº 12.101/09, não se pode chegar a conclusão distinta daquela no sentido de que a concessão do CEBAS é ato meramente declaratório da condição da entidade e, em assim sendo, possua efeitos ex tunc. Neste sentido o Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento. Cite-se como exemplo o julgamento do REsp nº 768.889/DF, de relatoria do Min. Castro Meira. Assim, considerando o quanto disposto no art. 106, II, do Código Tributário Nacional, bem como os efeitos retroativos concedidos ao CEBAS, voto pelo conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, para reconhecer que a entidade Recorrente encontrava-se alcançada pela imunidade/isenção de contribuições previdenciárias.

Em despacho datado de 28/10/2022 (e.fls. 298/300) o então Presidente desta 2ª Seção de Julgamento deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte, entendendo presente dissídio jurisprudencial quanto à aplicação do art. 55, § 1º da Lei nº 8.212, de 1991, para os fatos geradores ocorridos na sua vigência, diante da posterior edição da Lei nº 12.101, de 2009. Admitida assim a rediscussão da matéria: **“entidades beneficentes - exigência de requerimento de isenção para fatos geradores ocorridos antes da edição da Lei 12.101, de 2009.”**

Foi apontado no “Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial” o fato de que a decisão proferida no acórdão paradigma tinha sido modificada pelo Acórdão 9202-009.966, que deu provimento ao recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional, todavia, a decisão modificativa somente veio a ser publicada em 21/02/2022, portanto, após a interposição do Recurso Especial ora sob análise, devendo assim ser acatado o paradigma indicado.

Cientificada do Despacho de Admissibilidade, a Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) apresentou as contrarrazões de e.fls. 302/309, onde advoga a inaplicabilidade de forma retroativa dos comandos da Lei nº 12.101, de 2009, por não se vislumbrar nesse novo regramento qualquer das hipóteses previstas na legislação pátria capazes de ensejar a sua aplicação a fatos geradores pretéritos, destacando os ditames do art. 106, do Código Tributário Nacional - CTN. Citando jurisprudência deste Conselho, defende aplicação à espécie do

comando do *caput* do art. 144, também do CTN, devendo ser aplicada ao caso a lei vigente à data da ocorrência do fato gerador, e requer negativa ao provimento do Recurso Especial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

Conforme relatado, a matéria devolvida para apreciação é: “**entidades beneficentes - exigência de requerimento de isenção para fatos geradores ocorridos antes da edição da Lei 12.101, de 2009.**”

Admissibilidade

Verifica-se que os acórdãos recorrido e paradigma tratam de processos retratando situações com similitude fática autorizativas do seguimento de Recurso Especial. Tanto no caso do acórdão recorrido, quanto no paradigma, as contribuintes eram detentoras de documentos que as indicavam como entidades beneficentes, inclusive com Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social (CEBAS), entretanto, não atenderam ao comando do § 1º do art. 55 da Lei 8.212/1991, não possuindo assim, o Ato Declaratório de Isenção de Contribuições Previdenciárias.

Ademais, no acórdão recorrido há expressa menção de que, todo o arrazoadado calcado na pretensa exoneração da formalidade do requerimento da isenção, pelo advento do art. 29, caput, da Lei 12.101/09, inclusive no que tange aos aludidos efeitos declaratórios (*ex-tunc*) não tem como prosperar, já que não preenche tal disposição qualquer dos requisitos estabelecidos pelo art. 106 do CTN, para que possa se cogitar de retroatividade de seus preceitos, à luz do ordenamento jus tributário.

A seu turno, no paradigma, entendeu-se que o art. 55 da Lei nº 8.212/91, à época da autuação, já se encontrava revogado pela Lei nº 12.101/09 e a partir da tal revogação, e com a nova redação dada à matéria em questão, passou-se a desconsiderar a indispensabilidade do requerimento previsto pelo §1º, sendo patente a observância do quanto disposto no art. 106, II, do CTN, pois: “*Uma vez revogado o dispositivo, ainda que ocorridos supostos fatos geradores quando de sua vigência, se a nova disposição legal for mais favorável ao contribuinte, possível a aplicação retroativa da nova norma. Portanto, ante a inexistência na norma vigente de previsão que imponha procedimento de formalidade junto ao INSS para fins de gozo da isenção, aplica-se ao caso o quanto dispõe o art. 106, II, do CTN.*”

Portanto, sendo o recurso tempestivo e preenchendo os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Mérito

Sustenta a contribuinte a desnecessidade de apresentação do requerimento de isenção, para efeito de fruição da isenção, mesmo com relação a fatos geradores ocorridos antes da edição da Lei nº 12.101, de 2009. Noutras palavras, advoga a aplicação retroativa dos comandos da referida Lei, que deixou de dispor sobre a necessidade de requerimento previsto no revogado § 1º do art. 55 da Lei 8.212, de 1991, destarte, não haveria mais a exigência de apresentação de tal requerimento.

O tema não é estranho a este Colegiado, que em outras oportunidades, com formação parcialmente distinta, manifestou-se pela necessidade de apresentação do requerimento

de isenção, como requisito formal, para efeito de fruição do benefício, para fatos geradores ocorridos durante a vigência do art. 55, § 1º, da Lei nº 8.112, de 1991, mesmo após a vigência da Lei nº 12.101, de 2009. Nesse sentido o Acórdão 9202-009.966, que, inclusive, modificou a decisão prolatada no acórdão paradigma do presente recurso, dando provimento a recurso especial postulado pela Fazenda Nacional.

Por bem abordar a questão, peço *vênia* para parcial reprodução dos fundamentos do voto proferido no Acórdão nº 9202-009.966, de relatoria da i. conselheira Ana Cecília Lustosa Cruz, os quais também adoto como razão de decidir:

2. Do mérito

(...)

O ponto central da controvérsia reside na **aplicação do § 1º do art. 55, vigente à época dos fatos geradores, e, posteriormente, revogado pela Lei 12.101/09.**

O mencionado dispositivo tinha a seguinte redação:

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.

O artigo 195, § 7º da Constituição Federal, ao conceder o direito à imunidade da cota patronal das contribuições previdenciárias, assim prescreveu:

"Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas **em lei.**"

Tendo como parâmetro o citado dispositivo constitucional, dispositivos da Lei nº 8.212/1991 e da Lei nº 12.101/2009 foram, ao longo dos anos, sendo objeto de questionamentos, no STF, sob o argumento de inconstitucionalidade.

Na ADI 2.028, na ADI 2.036, na ADI 2.228, na ADI 2.621 e no RE 566.622 foram questionadas as exigências dispostas no art. 55 da Lei 8.212/91, contudo, diante das sucessivas alterações promovidas no dispositivo, as ações foram sendo aditadas e, com a superveniência da Lei 12.101/2009, que dispõe sobre Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social e regula os procedimentos para a isenção das contribuições para a Seguridade Social, houve a revogação do art. 55 da Lei 8.212/91.

Cumprido ressaltar que o STF, nos precedentes supra mencionados, ponderou que os requisitos (exigências, normas de regulação) para gozo da imunidade devem estar previstos em lei complementar, com base no art. 195, § 7º c/c art. 146, II, da CF/88.

Por outro lado, a Corte Suprema indicou que as regras sobre o procedimento de habilitação dessas entidades nos órgãos da Administração Pública poderão ser disciplinadas por meio de lei ordinária.

Posteriormente, com a superveniência do julgamento do RE 566.622 ED/RS, foi declarada a constitucionalidade do inciso II do art. 55 da Lei 8.212/91 e fixada a seguinte tese reformulada:

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 tocante aos dispositivos da Lei 12.101/2009 sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social que foram questionados na ADI 4480, foi publicada decisão em 15/04/2020, da qual se extrai os seguintes trechos:

■ **Constitucionalidade formal**

1 - Quanto à utilização do vocábulo “isenção” em lugar de “imunidade”.

(...).

Seria no mínimo curioso declarar a inconstitucionalidade dos artigos da Lei 12.101/2009 que se valem, em seus enunciados, do termo “isenção”, por suposta afronta ao § 7º do artigo 195 da Constituição Federal. Isso porque o próprio artigo 195, § 7º, faz menção à “isenção”. Nesse caso, apesar de identificarmos o termo “isenção”, semanticamente tem-se verdadeira imunidade, tanto no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, quanto nos artigos 1º, 29, 31 e 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.(...).

Por essas razões, não há, a meu ver, inconstitucionalidade nos artigos 1º, 29, 31 e 32, § 1º da Lei 12.101/2009 pela mera utilização do vocábulo “isenção”, em lugar do vocábulo “imunidade”.

■ **2 – Quanto à necessária edição de lei complementar para estabelecer as exigências para a fruição da imunidade prevista pelo § 7º do artigo 195 da Constituição Federal por parte das entidades beneficentes de assistência social.**

(...).

Em síntese, meu entendimento caminha no sentido de que os “lindes da imunidade” devem ser disciplinados por lei complementar.

Entretanto, as normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune, para evitar que ‘falsas instituições de assistência e educação sejam favorecidas pela imunidade’, em fraude à Constituição, podem ser estabelecidas por meio de lei ordinária, prescindindo, portanto, da edição de lei complementar.

No tocante a esse ponto, resalto recente entendimento firmado por esta Corte, por ocasião do julgamento dos embargos de declaração opostos contra o mérito do citado paradigma, RE-RG 566.622, que objetivou sanar divergências entre a tese fixada nesse julgado, segundo a qual "Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar", e o assentado nos julgamentos realizados em sede de controle concentrado (ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228) a respeito do tema, cujo trecho abaixo transcrito consta em todas as ementas:

(...).

Com efeito, o entendimento firmado a partir desse julgamento é de que aspectos procedimentais relativos à comprovação do cumprimento dos requisitos exigidos pelo art. 14 do Código Tributário Nacional podem ser tratados por meio de lei ordinária. Desse modo, a lei complementar é 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.

Assim, o Tribunal acolheu, por maioria, os embargos para assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei 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 2.187-13/2001, fixando a seguinte tese relativa ao tema 32, da repercussão geral:

"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". (...).

■ 2.2 - Da aplicação da jurisprudência do STF aos dispositivos Impugnados

■ 2.2.1 - Da inconstitucionalidade formal

Partindo da premissa do que fora decidido nas ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228 e RE-RG 566.622, não vislumbro inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei 12.101/2009, o qual apenas dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes, conforme se verifica abaixo:

(...)

Do mesmo modo, não verifico inconstitucionalidade formal no caput do art. 13 da Lei 12.101/2009, quanto à previsão de condições para concessão ou renovação da certificação, bem como seus incisos I e II, *in verbis*:

(...)

Entendo que tais dispositivos não extrapolam nem o texto constitucional, nem os termos do art. 14 do CTN, que assim dispõem, respectivamente:

(...)

Entretanto, no tocante ao inciso III e parágrafos seguintes (§ 1º, I e II; § 3º; § 4º, I e II; § 5º; 6º e 7º) desse mesmo art. 13, com exceção do § 2º, entendo conter previsões de competência da lei complementar. Eis o teor dos citados dispositivos:

(...)

Isso porque as exigências estabelecidas nesses dispositivos não tratam de aspectos procedimentais, mas, sim, de condições para obtenção da certificação. Afinal, determinam a necessidade de concessão de bolsa de estudos e a forma como deverão proceder quanto à distribuição de bolsas de estudos, delimitando, inclusive, o percentual a ser ofertado.

Com relação ao § 2º, constato perda de objeto, tendo em vista sua alteração pela Lei 13.043/2014, a qual não foi impugnada por esta ação nem na inicial (eDOC 0), nem do seu aditamento (eDOC 15).

Ademais, compreendo que o art. 14, caput, e seus §§ 1º e 2º, ao definirem critérios de renda familiar para distribuição de bolsa de estudo como condição para fins de certificação, estão também eivados de inconstitucionalidade, na medida que cuidam de requisito material, questão a ser tratada por lei complementar. Veja o teor desses dispositivos:

(...)

Explico.

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. Vale destacar, nesse ponto, a redação similar entre o dispositivo ora impugnado e o já considerado inconstitucional pela Corte Suprema, conforme se **verifica abaixo do dispositivo já declarado inconstitucional**:

"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:

(...)

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

(Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998)".

No que se refere aos §§ 1º e 2º, **incisos I, II e III, do mesmo art. 18; bem como o seu § 3º, não vislumbro a referida inconstitucionalidade**, uma vez 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. Eis o teor dos dispositivos:

(...)

Quanto ao art. 29 e seus incisos e ao art. 30, reitero que só deverão 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. Eis o teor dos referidos dispositivos:

(...)

Nesse contexto, entendo que os incisos I e V do artigo 29 se amoldam 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 ajusta-se 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"), tem-se os incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009. Portanto, não vislumbro a alegada inconstitucionalidade formal do artigo 29 e incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII.

A mesma conclusão não pode ser dada ao inciso VI do art. 29 supratranscrito, uma vez que estabelece prazo de obrigação acessória tributária, em discordância com o disposto no CTN. Deveria, portanto, estar previsto em lei complementar, conforme já decidido por esta Suprema Corte. (...).

Por sua vez, o art. 30 da Lei 12.101/2009 é uma consequência lógica do sistema, no sentido de que o reconhecimento da entidade como beneficente é um ato individual, não se estendendo a outra pessoa com personalidade jurídica diferente, ainda que relacionada. Nesse sentido, não vislumbro nenhuma inconstitucionalidade.

(...)

Cumpre registrar que, no meu entender, o caput do artigo 32 não padece de inconstitucionalidade formal, tendo em vista 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. Eis a redação do caput do artigo 32:

"Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção".

Nesses termos, entendo estarem eivados de inconstitucionalidade formal os seguintes dispositivos da Lei 12.101/2009, com as alterações promovidas pela Lei 12.868/2013 e Lei 13.151/2015: art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; art. 14, §§ 1º e 2º; art. 18, caput; art. 29, VI e art. 31. (...).

■ 2.2.2 Da inconstitucionalidade material dos dispositivos impugnados

A parte requerente afirma que os arts. 13 e 14 da Lei 12.101/2009 afrontam o art. 203, caput, da CF/88, tendo em vista que limitam a possibilidade de atendimento das pessoas que necessitam de assistência social. Sustenta, para tanto, que a Constituição não especifica ações de assistência social, mas grupos, instituições e valores que poderão ser objeto dessas ações. Nesse contexto, os citados positivos, ao exigirem a aplicação de determinado percentual da receita na concessão de bolsas de estudo, para fazer jus à imunidade, desnaturam o conceito de entidades beneficentes de assistência social, além de limitarem e direcionarem sua ação.

Inicialmente, registro que os citados dispositivos, já analisados no tópico anterior, foram considerados eivados de inconstitucionalidade formal por tratarem de matéria reservada à lei complementar. Cabe ressaltar, no entanto, que não se vislumbra nenhuma afronta ao art. 203 do texto constitucional a ensejar inconstitucionalidade material. Quanto a esse ponto, verifico que os dispositivos impugnados não restringem o conceito de assistência social previsto no citado dispositivo constitucional que determina a prestação de assistência social a quem dela necessitar, mas apenas apresentam requisitos para a oferta dessa assistência.

Do mesmo modo, não prospera a alegação de que o inciso I do artigo 13 viola o art. 209 da Constituição Federal, ao argumento de que "a escola particular não tem obrigação de obedecer o Plano Nacional da Educação". Com efeito, o atendimento às condições estabelecidas no texto constitucional (cumprimento das normas gerais da educação nacional e autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público), como bem assinalado no parecer da Procuradoria-Geral da República, limita-se às entidades que desejam caracterizar-se como entidades beneficentes de assistência social.(...).

No que se refere a esse tópico, conforme salientado anteriormente, entendo que o citado dispositivo não extrapola o texto constitucional, uma vez que, ao fazer tal exigência, reporta-se ao art. 214 da Constituição, a fim de que se alcancem os objetivos nele constantes.

Por fim, entendo que merece prosperar o argumento de inconstitucionalidade material do § 1º do artigo 32 da Lei 12.101/2009, *in verbis*:

(...)

O referido dispositivo, a meu ver, encontra-se em clara afronta ao inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, uma vez que determina a "suspensão automática" do direito à isenção, sem a garantia do contraditório e da ampla defesa, conforme assegurado no citado dispositivo constitucional.

Nesses termos, entendo estar eivado de inconstitucionalidade material o art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.(...). julgo parcialmente procedente a presente ação direta de inconstitucionalidade para declarar 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; e do art. 31 da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e declarar a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.

Em suma, foi declarada a **inconstitucionalidade** de dispositivos da **Lei nº 12.101/2009**, que estabeleciam **requisitos materiais** para a fruição da imunidade de contribuição previdenciária prevista no art. 195, §7º, da Constituição.

(...)

Dado o contexto exposto, cumpre salientar que, embora os requisitos para a imunidade em exame tenha sido objeto de um vasto e robusto histórico de impugnações a respeito da inconstitucionalidade das legislações infraconstitucionais, o § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91 estava vigente quando da ocorrência dos fatos geradores e não teve sua inconstitucionalidade reconhecida.

Os demais requisitos, tais como o CEBAS, consoante trazido pela decisão vergastada como de efeito *ex tunc*, não foram questionados pela fiscalização, ao efetuar o lançamento.

Assim, entendo que, embora cumpridos outros requisitos previstos na legislação de regência vigente à época, não foi realizado requerimento de isenção, procedimento expressamente previsto para a apreciação da imunidade pelas autoridades competentes.

Não sendo possível o reconhecimento da inconstitucionalidade do dispositivo em comento, em razão da Súmula CARF nº 2, segundo a qual o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, imperiosa a aplicação da lei vigente e válida à época de ocorrência dos fatos geradores.

Além disso, de modo oposto ao que restou assentado na decisão recorrida, entendo que o art. 106 do CTN é inaplicável ao presente caso concreto, por ausência de subsunção.

Segue o dispositivo em comento:

"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática".

Observa-se que a Lei 12.101/2009 revogou o § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91 e não trouxe idêntica previsão.

Assim, não se está diante de lei meramente interpretativa, ou que tenha deixado de definir infração, pois o § 1º do art. 55 não era caracterizado como infração, mas como procedimento a ser adotado para a análise do cumprimento dos requisitos necessários à fruição da imunidade. Ademais, quanto a alínea "b" do inciso II do art. 106 do CTN, a conduta implicou na falta de pagamento do tributo, o que também afasta sua aplicação, em razão de sua expressa previsão. E, no que se refere à alínea "c", a situação descrita no lançamento sob análise não trata de penalidade, motivo pelo qual se mostra inviável a incidência da norma.

Mostra-se, dessa forma, salutar a aplicação do art. 144 do CTN, segundo o qual o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

(...) (destaques do original)

Acorde o § 7º do art. 195 da Constituição da República: “São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.” Em atenção a tal preceito constitucional, o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, vigente à época de ocorrência dos fatos geradores dos créditos tributários objeto do presente lançamento, estabeleceu os seguintes requisitos, cumulativos, para efeito de fruição do benefício, onde o cerne do presente lançamento se encontra no § 1º:

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:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

§ 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.

(...)

Conforme apontado pela autoridade fiscal lançadora, a contribuinte não atendeu ao requisito prescrito no § 1º do art. 55 da Lei 8.212/1991, para seu enquadramento como entidade filantrópica, não possuindo assim o necessário “Ato Declaratório de Isenção de Contribuições Previdenciárias”. Preceito normativo vigente e eficaz à época de ocorrência dos fatos geradores objeto da autuação, uma vez que a exigência encontra-se expressamente prevista no referido dispositivo legal, sendo assim de obrigatoria observância.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 566.622, assentou a constitucionalidade dos comandos do art. 55, da Lei nº 8.212, de 1991, que versavam sobre aspectos procedimentais atinentes à certificação, fiscalização e controle administrativo das entidades beneficentes, para efeito de fruição do benefício fiscal previdenciário, conforme a ementa abaixo transcrita:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 32. EXAME CONJUNTO COM AS ADI'S 2.028, 2.036, 2.228 E 2.621. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, E 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. CARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DISPONÍVEIS À LEI ORDINÁRIA. OMISSÃO. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/1991. ACOLHIMENTO PARCIAL.

1. Aspectos 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.

2. É constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001.

3. Reformulada a tese relativa ao tema nº 32 da 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.”

4. Embargos de declaração acolhidos em parte, com efeito modificativo. (negritei)

Pela pertinência à presente análise e forma didática como foi abordado o tema, reproduzo parte do Acórdão nº 2402-008.474 da 2ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária deste Conselho, na parte que trata da decisão proferida pela Suprema Corte:

A propósito do julgamento em questão, observe-se, pela sua importância, os excertos abaixo reproduzidos de artigo publicado pela professora Betina Grupenmacher, na revista Consultor Jurídico, de 27 de março de 2020:

Após mais de 20 anos em discussão no Poder Judiciário, a imunidade das entidades assistenciais às contribuições previdenciárias foi decidida pelo Supremo Tribunal Federal, em 23 de fevereiro de 2017, oportunidade em que, por maioria de votos, fixou, nos seguintes termos, a tese relativa ao tema 32 de repercussão geral (RE 566.622): “Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar”. Dada a similaridade dos temas, na mesma sessão, o STF julgou as ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, convertidas em ADPFs, e declarou a inconstitucionalidade dos artigos 1º, 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/98, que modificaram o artigo 55 da Lei 8.212/91. **Após a publicação do acórdão, a União interpôs embargos de declaração em razão de suposta obscuridade no julgado, alegando não ter ficado claro se os requisitos previstos no artigo 55 da Lei 8.212/91, na forma disposta na redação anterior à Lei 9.732/98, permaneceriam ou não válidos e eficazes.** No mesmo recurso, a União criticou a tese fixada, por entender que determinou genericamente que os requisitos para o gozo da imunidade deveriam estar previstos em lei complementar. Em 18 de dezembro de 2019, os referidos embargos foram julgados, tendo o STF manifestado o entendimento quanto à “(...) constitucionalidade do 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” e, ainda, conferiu nova redação à tese em questão nos seguintes termos: “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”.

(...)

A ministra Rosa Weber inaugurou a divergência em relação ao voto do ministro Marco Aurélio, que rejeitou os embargos da União, e o fez nos seguintes termos:

“Acolher os embargos de declaração para, sanando os vícios identificados, i) assentar a constitucionalidade do 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; e ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao tema 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 artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.”

O ministro Alexandre de Moraes, após lembrar que houve uma aparente contradição entre os julgados do mesmo tema (RE e ADIs), afirmou que:

“(…) Já adiantando que acompanho integralmente sua excelência (ministra Rosa Weber) porque o resultado da votação realmente me parece ter sido no sentido proposto pelo ministro Teori, que era o relator original. Ou seja, a possibilidade da lei ordinária regulamentar questões meramente procedimentais, relacionadas a certificação, fiscalização e controle das entidades beneficentes de assistência social, tudo com o escopo de verificar o efetivo cumprimento dos objetivos expostos no artigo 203. **Em outras palavras, em relação a certificação, fiscalização e controle não há reserva legal da lei complementar, não há a necessidade de lei complementar.** Com essas rápidas considerações, acompanho integralmente em ambos os Embargos o voto da ministra Rosa Weber.”

Também o ministro Roberto Barroso afirmou:

“Também eu estou votando na linha da ministra Rosa Weber para reconhecer a aparente contradição, considerar constitucional o Cebas, e reafirmar (porque eu não mudei de opinião) **o entendimento de que os aspectos procedimentais das imunidades podem estar previstos em leis ordinárias, enquanto que os que estabelecem condições para a fruição material da imunidade é que devem estar previstos em lei complementar.** Portanto eu estou igualmente dando provimento aos embargos em todos os feitos, na linha proposta pela ministra Rosa Weber, apenas deixando claro que uma coisa é procedimento e outra é exigência material, e nessa linha eu considero que o Cebas é válido, e, portanto, estou acompanhando o voto da ministra Rosa Weber.”

Ainda o ministro Ricardo Lewandowski registrou:

“(…) Verifico que faço uma distinção entre aquilo que diz respeito à imunidade e o que trata de aspectos procedimentais, nesse aspecto eu também entendo que basta lei ordinária.”

Neste contexto, sendo a exigência do CEBAS constitucional, nos termos acima declinados, e não tendo a Recorrente providenciado a obtenção da sua certificação, nem mesmo a destempo, conforme já exposto linhas acima, tem-se que a Contribuinte, no caso em análise, não atende a todos os requisitos para fazer jus à isenção pretendida. (negritei)

Portanto, nos termos da decisão acima, foi assentada a constitucionalidade das normas contidas no art. 55, da Lei nº 8.212, de 1991, que versassem sobre aspectos procedimentais atinentes à certificação, fiscalização e controle administrativo das entidades beneficentes, nas quais se inclui o 1º, que apresenta viés estritamente de controle da Administração Tributária, de forma a se evitar que qualquer entidade passe a fruir do benefício sem prévio reconhecimento. Aplicável ainda à presente hipótese, o verbete sumular nº 2 deste Conselho: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”.

Resta assim, o argumento da recorrente de que teria sido exonerada da "formalidade" do requerimento da isenção, pela edição da Lei nº 12.101/2009 (artigo 29, *caput*), ou da Lei Complementar (LC) nº 187, de dezembro de 2021.

Em que pese a expressa revogação do art. 55 da Lei nº 8.112/1991 pelo art. 44, I, ou o novo tratamento da matéria, pelo art. 29, ambos da Lei nº 12.101/2009, não se vislumbra em tais dispositivos qualquer dos pressupostos autorizativos de sua aplicação retroativa, a teor das hipóteses previstas na legislação pátria, capazes de ensejar a sua aplicação a fatos geradores pretéritos. Na seara tributária especial enfoque deve se dado ao art. 106 do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Com efeito, a Lei nº 12.101/2009 estabelece novo procedimento a ser adotado para verificação do cumprimento das condições para a concessão do CEBAS, assim como, fixa os requisitos para o gozo do benefícios tributário das contribuições. Não obstante, não se caracteriza como norma meramente interpretativa, a ensejar a aplicação do inc. I do art. 106 do CTN, e tampouco, não se trata de definição de infração ou cominação de penalidade, o que também afasta o inciso II do mesmo dispositivo. Da mesma forma quanto aos comandos da LC nº 187/2021. Ademais, a conduta implicou na falta de pagamento do tributo e a situação que ensejou o lançamento não trata de simples aplicação de penalidade, o que, mais uma vez, demonstra a impropriedade de aplicação dos preceitos do art. 106 do CTN.

Diferentemente da tese defendida pela recorrente, precisamente aplicável ao presente caso é o comando do art. 144, do mesmo CTN: “Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.” Portanto, a contribuinte não cumpriu o disposto no § 1º do art. 55 da Lei 8.212/1991, não possuindo o Ato Declaratório de Isenção de Contribuições Previdenciárias, norma vigente e eficaz à época da ocorrência dos fatos geradores, uma vez que não foi declarada inconstitucional pelo STF e não se encontram presentes circunstâncias que autorizem a retroatividade das leis supervenientes, mormente as Leis nº 12.101/2009 e LC 187/2021.

Por todo o exposto, conheço do Recurso Especial da contribuinte para, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos