



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10909.007211/2008-69
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-007.842 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de dezembro de 2020
Recorrente ASSOCIAÇÃO NAVEGANTINA DO BEM ESTAR DO MENOR
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/08/2008

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE. CERTIFICADO. ISENÇÃO COTA PATRONAL.

Somente fará jus à isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias a entidade beneficente de assistência social que cumprir, cumulativamente, as exigências contidas no artigo 55 da Lei nº 8.212/91.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.

De acordo com o disposto na Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, após votações sucessivas, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar o crédito tributário lançado para as competências a partir de dezembro de 2005. Vencidos o Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, que negou provimento ao voluntário, e a tese inicial do Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator, que deu provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2201-007.842 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10909.007211/2008-69

Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração consubstanciado no DEBCAD n.º 37.181.750-1 que tem por objeto exigências de (i) Contribuições previdenciárias da empresa incidentes sobre a folha de salários (cota patronal) e (ii) Contribuições destinadas ao financiamento do Grau de Incidência Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT), relativas às competências de 01.2004 a 08.2008, de modo que o crédito tributário restou apurado no montante total de R\$ 260.007,11, incluindo-se aí o valor do principal, multa e juros de mora (fls. 4).

Verifica-se da leitura do *Relatório Fiscal* de fls. 43/44 que a autoridade entendeu por lavrar o correspondente Auto de Infração com base nos motivos a seguir reproduzidos:

“03-Trata-se de crédito lançado por esta Fiscalização contra a empresa acima identificada que teve como fato gerador o indeferimento do processo protocolado sob n.º 35338.000382/2005-67, que requeria o reconhecimento da isenção das contribuições sociais previstas nos arts. 22 e 23 da Lei 8.212 de 24 de julho de 1991.

[...]

05-Outros elementos que serviram de base para o levantamento dos créditos, foram as Folhas e Recibos de Pagamento e as GFIPs — Guias de Fundo de Garanti} e Informações à Previdência.

06- Os valores referentes a salário família e salário maternidade já foram deduzidos pela empresa por ocasião do pagamento das contribuições descontadas dos segurados empregados.

07-Nos meses em que houve crédito ao contribuinte pelo fato das deduções terem sido maiores que a contribuição devida, os valores estão sendo compensados através de “crédito”, conforme consta no DAD — Discriminativo Analítico do Débito em anexo .

08- Foram lançadas as GPS — Guias da Previdência Social — quitadas, referentes as contribuições recolhidas pela empresa , referente a parte segurados nos meses em que não constaram em GFIP, levantamento FP1 e FP2 conforme consta nos anexos RDA — Relatório de Documentos Apresentados e RADA — Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados.

09- Os valores do salário de contribuição e os respectivos Levantamentos, constam do campo Base de cálculo “01- SC Empreg/Avulso” do DAD — Discriminativo Analítico do Débito.”

A ora recorrente foi devidamente notificada da autuação fiscal e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 49/50 em que alegou, em preliminar, que se tratava de entidade que exercera única e exclusivamente atividade filantrópica e cujos serviços eram imprescindíveis para sociedade a carente do Município de Navegantes, conforme poder-se-ia constatar *in loco*, de modo que o auto de infração deveria ser reconsiderado em sua totalidade ou, alternativamente, deveria ser modificado em decorrência do preenchimento dos requisitos legais relativos à isenção do INSS tal como reconhecido em 2006. No mérito, a entidade suscitou, em síntese, que preencheria os requisitos legais constantes do artigo 55 da Lei n.º 8.212/1991 e que, por isso mesmo, deveria usufruir dos benefícios da isenção ali expressa.

Com base em tais alegações, a entidade requereu que a impugnação fosse julgada procedente e que o auto de infração fosse cancelado.

Na sequência, os autos foram encaminhados para que a autoridade julgadora de 1ª instância pudesse apreciar a peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 80/86, a 5ª Turma da

DRJ de Florianópolis – SC entendeu por julgá-la improcedente, conforme se observa da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/08/2008

ISENÇÃO. ENTIDADE FILANTRÓPICA.

A isenção das contribuições sociais previstas no art. 55 da Lei d 8.212/91 pressupõe ato administrativo declaratório do direito à isenção, que se processa mediante requerimento administrativo.

Não dispondo a entidade do ato declaratório de isenção fornecido pelo Instituto Nacional do Seguro Social, hodiernamente pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, tem-se por válido o lançamento fiscal.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.”

A entidade foi regularmente intimada do resultado da decisão de 1ª instância em 11.03.2010 (fls. 88) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 90/92, protocolado em 26.03.2010, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E, aí, os autos foram encaminhados a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que o recurso seja apreciado.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações preliminares e meritórias.

Observo, de logo, que a entidade recorrente encontra-se por sustentar as seguintes alegações:

(i) Preliminar:

- Que entende de forma absoluta e inequívoca que se enquadra como entidade beneficente sem fins lucrativos com atividade de prestação de serviços na área de assistência social, saúde e educação, nos termos do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, atualmente revogado pela Leiº 12.101/2009; e

- Que a decisão de 1ª instância deve ser reformada, já que a entidade preencheria os requisitos legais para gozo da isenção durante as competências objeto da presente autuação.

(ii) Mérito:

- Que nos termos do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91 dispunha que a entidade beneficente de assistência social que atendesse aos requisitos ali constantes ficaria isenta das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da referida Lei; e
- Que de acordo com o artigo 1º da Lei n.º 12.101/2009, “a certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta Lei”.

Com base em tais alegações, a entidade pugna pelo provimento do recurso voluntário para que a autuação fiscal seja julgada improcedente e o débito fiscal reclamado seja cancelado.

Penso que seja mais apropriado tratar da matéria aqui discutida em tópicos apartados, iniciando, pois, pela abordagem da imunidade das entidades beneficentes, passando, em seguida, pela exposição dos requisitos para o gozo da referida imunidade para que, ao final, possamos adentrar no exame das circunstâncias fático-jurídicas que revestem o caso concreto.

1. Das Limitações ao Poder de Tributar e da Imunidade prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal

De início, registre-se que não há na Constituição brasileira de 1998 menção expressa à existência aos direitos fundamentais dos contribuintes, sendo que no atual discurso tributário-constitucional a expressão “limitações constitucionais ao poder de tributar” começa a dar lugar à expressão “direitos fundamentais do contribuinte”, revelando, assim, uma mudança de perspectiva em que as normas constantes do artigo 150 da Constituição passam a ser vistas não mais do ponto de vista do Estado, como limites ao exercício de sua competência, mas, sim, a partir da perspectiva do contribuinte, enquanto direitos e garantias subjetivos¹.

As limitações ao poder de tributar devem ser consideradas como direitos e garantias fundamentais dos contribuintes porque decorrem, em geral, dos direitos fundamentais à igualdade e à segurança jurídica e, em especial, dos direitos e garantias fundamentais à propriedade e à liberdade, os quais, aliás, alicerçam e acabam conferindo identidade a Constituição Federal.

E, aí, por força da cláusula de abertura constante do artigo 5º, § 2º da Constituição², a qual representa uma cláusula que consagra a abertura material do sistema constitucional de direitos fundamentais – decerto que o rol contido no artigo 5º da Constituição

¹ MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti, et. al. (Coords.). Tributação e direitos fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 16.

² Confira-se: CF/1988. Art. 5º. (omissis). § 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

não traz uma enumeração taxativa –, pode-se dizer que no campo do direito tributário as limitações constitucionais ao poder de tributar acabam conferindo densidade normativa e garantindo os direitos fundamentais da propriedade e da liberdade, os quais, a rigor, conformam a própria forma de existir do poder de tributar. É nesses termos que se posiciona Dalton Luiz Dallazem³:

“E os direitos dos contribuintes seriam enquadráveis no ‘tipo’ *direitos fundamentais*? Não teríamos dúvidas em dizer que sim, pois a proteção dos contribuintes é construída a partir dos direitos fundamentais à liberdade e à propriedade. A tributação é o ingresso autorizado, ou seja, dentro de certos limites, no direito de liberdade e propriedade dos cidadãos, respeitados o mínimo vital, as imunidades, a isonomia, a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade etc. Qualquer desvio de rota na atividade tributária constituirá um ingresso não autorizado no direito de propriedade e liberdade dos cidadãos. Além disso, o próprio Texto Supremo cuidou de garantir essa qualificação aos direitos dos contribuintes no *caput* do art. 150 do Texto Supremo: “*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (...).*”

Fernando Facury Scaff e Antonio G. Moreira Maués⁴ dispõem que as limitações constitucionais ao poder de tributar também devem ser consideradas como direitos fundamentais porque explicitam uma gama de princípios que estão vinculados à segurança jurídica, que, aliás, é a vigia-mestra do Estado Democrático de Direito:

“É por tal fato que uma das seções do capítulo se denomina ‘Das Limitações ao Poder de tributar’, e explicita uma gama de princípios constitucionais específicos para o Direito Tributário, como direitos fundamentais dos contribuintes. Dentre esta gama de princípios aplicados ao Direito Tributário podemos encontrar todo o rol de direitos fundamentais vinculados à segurança jurídica das pessoas físicas e jurídicas individualmente consideradas (...).”

A inserção dos princípios constitucionais tributários constantes do artigo 150 da Constituição Federal no rol dos direitos e garantias fundamentais já foi reconhecida pelo próprio Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 939/DF, haja vista que, na oportunidade, ao abordar ofensa perpetrada por emenda constitucional ao princípio da anterioridade (artigo 150, inciso III, “b”), concluiu-se que as “limitações ao poder de tributar” constituem direitos e garantias individuais do cidadão enquanto contribuinte, aptas a atrair a incidência do artigo 60, §4º, inciso IV da Constituição Federal⁵.

De acordo com os ensinamentos de Rafael Pandolfo⁶,

“O art. 60, §4, da Constituição Federal de 1998, veda a deliberação de proposta de emenda constitucional tendente a abolir os direitos e garantias individuais dos cidadãos.

³ DALLAZEM, Dalton Luiz. O Princípio Constitucional Tributário do Não-confisco e as Multas Tributárias. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). Tributos e Direitos Fundamentais. São Paulo: Dialética, 2004, p. 22.

⁴ SCAFF, Fernando Facury; MAUÉS, Antonio G. Moreira. Justiça Constitucional e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005, p. 16.

⁵ Confira-se: CF/1988. Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: IV - os direitos e garantias individuais.

⁶ PANDOLFO, Rafael. Jurisdição Constitucional Tributária: Reflexos nos Processos Administrativo e Judicial. São Paulo: Noeses, 2012, p. 73.

Entre os direitos e garantias subsumidos ao aludido dispositivo estão, sem dúvida, os enunciados identificados como limites constitucionais que, tutelando os contribuintes, impõem um obstáculo ao exercício da competência tributária das diversas pessoas jurídicas de direito público.

Esses enunciados constitucionais foram alçados pelo legislador constituinte originário à condição de cláusula pétreia porque sua finalidade revela uma das essências do Texto Constitucional e deve servir de critério às incursões interpretativas sobre elas realizadas (...).”

Mais recentemente, o Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Extraordinário n.º 573.675/SC com repercussão geral reconhecida e, na oportunidade, o relator, Ministro Ricardo Lewandowski, afirmou que “(...) *algumas dessas limitações constitucionais ao poder de tributar constituem cláusulas pétreas, por se inserirem no contexto dos direitos e garantias individuais, em especial no que toca aos princípios da igualdade tributária e da vedação ao confisco*”.

Nesse contexto, observe-se que muito embora as limitações ao poder de tributar enquanto direitos e garantias fundamentais dos contribuintes estejam fortemente consubstanciadas nos princípios constitucionais tributários encampados no artigo 150 da Constituição Federal, decerto que o sistema dos direitos fundamentais dos contribuintes não se encontra reunido, por assim dizer, em um amplo catálogo como uma espécie de sistema próprio e fechado em si mesmo, de sorte que é possível verificar outros direitos fundamentais dos contribuintes dispersos ao longo da Constituição, os quais são denominados de *direitos fundamentais formalmente constitucionais* ou *direitos fundamentais dispersos*.

É nesse contexto que se insere a norma jurídica do artigo 195, § 7º da Constituição Federal, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Constituição Federal de 1988

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: (Vide Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.” (grifei).

Ainda que o constituinte tenha disposto “*são isentas*”, decerto que a norma constante do artigo 150, § 7º da Constituição Federal deve ser considerada, na verdade, como espécie de imunidade tributária por se tratar de norma constitucional que acaba proibindo o exercício da tributação para o custeio da seguridade social das entidades beneficentes, conforme restou reconhecido pelo próprio Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.028/DF. Aliás, é nesse sentido que também se manifesta Sacha Calmon Navarro Côelho⁷:

“O art. 195, § 7º, da Superlei, numa péssima redação dispõe que são isentas de contribuições para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social.

⁷ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 10. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 129.

Trata-se, em verdade, de uma imunidade, pois toda restrição ou constrição ou vedação ao poder de tributar das pessoas políticas com *habitat* constitucional traduz imunidade, nunca isenção, sempre veiculável por lei infraconstitucional.”

Paulo de Barros Carvalho⁸ também dispõe nesses termos:

“Vejam, nesse sentido, o que preceitua o art. 195, § 7.º, da Constituição Federal: São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. Com a ressalva do troço redacional, em que o legislador empregou isenção por imunidade, vê-se que há impedimento expresso para a exigência de contribuição social das entidades beneficentes referidas no dispositivo. Ora, ainda que para nós contribuição social tenha a natureza jurídica de imposto ou de taxa, sabemos que a orientação predominante é outra, discernindo essa figura, nitidamente, dos impostos.” (grifei).

De todo modo, o que deve restar claro, por agora, é que a imunidade prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal a qual, aliás, afasta a tributação das contribuições para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, deve ser considerada, em conjunto com os princípios constantes do artigo 150 da Constituição, como limitações ao poder de tributar e, por conseguinte, como direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

E, aí, tratando-se de limitação ao poder de tributar, decerto que os requisitos para a fruição da imunidade tal qual prevista no artigo 195, 7º da Constituição Federal encontram-se materialmente previstos no artigo 14 do Código Tributário Nacional justamente por conta do mandamento constitucional contido no artigo 146, inciso II da Constituição, o qual, a propósito, dispõe, claramente, que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

2. Da inteligência do artigo 146, II da Constituição Federal e da aplicação do artigo 14 do CTN

A Constituição Federal elenca as matérias cuja disciplina será reservada, em caráter complementar, através de veículo legislativo próprio, que exige *quórum* qualificado, sendo que há muito que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que apenas será exigível Lei Complementar nas hipóteses em que a própria Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a “lei” para estabelecer princípio de reserva legal, a lei aí compreenderá tanto a lei ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto a própria Lei Complementar⁹. Em outras palavras, a necessidade de edição de Lei Complementar não é presumida e, portanto, somente será exigível nos casos expressamente previstos na Constituição¹⁰.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 188.

⁹ Cf. STF, Plenário, ADIn 2.028, Min. Moreira Alves, nov/99, DJU de 16.06.2000, p. 30.

¹⁰ Cf. STF, Plenário, ADIn 2.010-2/DF, Min. Celso de Mello, set/99, DJ 12.04.2002, p. 51.

Além de exigir Lei Complementar para dispor sobre os conflitos de competências em matéria tributária, sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar e sobre normas gerais em matéria de legislação tributária nos termos do artigo 146, incisos I, II e III, a Constituição também exige Lei Complementar para (i) prevenir desequilíbrios de acordo com o artigo 146-A, (ii) para instituição de empréstimos compulsórios, conforme dispõe o artigo 148, (iii) no que diz com o exercício do poder tributário residual da União quanto a instituição de impostos e contribuições para a seguridade social à luz dos artigos 154, inciso I, e 195, § 4º, (iv) para instituição do imposto sobre grandes fortunas, vide artigo 153, inciso VII, (v) para regular a competência quanto à instituição do imposto *causa mortis* e doação em certos casos nos moldes do artigo 155, § 1º, inciso III, bem como (vi) para os fins previstos nos artigos 155, § 2º, inciso XII, 156, inciso III, e 156, § 3º.

Observe-se, por oportuno, o que dispõe o artigo 146 da Constituição Federal:

“Constituição Federal de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).” (grifei).

A partir do uso da interpretação sistemática, afirma-se que a Lei Complementar é o veículo adequado para regular as imunidades tributárias e, em especial, a imunidade das entidades beneficentes de assistência social prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal, porquanto se é certo que o próprio artigo 146, inciso II determina expressamente que cabe à Lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, também é certo que as imunidades pertencem ao gênero de tais limitações, de modo que a conclusão não pode ser outra senão de que as imunidades apenas podem ser reguladas por Lei Complementar.

Com efeito, pouco importa se a imunidade é de impostos ou de contribuições. Por se tratar de uma limitação ao poder de tributar, a regulamentação somente pode ser efetivada mediante Lei Complementar. A análise aí é um tanto lógica: se toda limitação ao poder de tributar é regulada por lei complementar; se a imunidade é limitação ao poder de tributar; logo, a imunidade é (e deve ser) regulada tão-somente por Lei Complementar.

E nem se diga que o artigo 195, § 7º da Constituição Federal constitui exceção ao artigo 146, inciso II da Carta por referir-se à “lei” e não à “lei complementar”. Tal argumento não resiste à simples constatação de que a alínea “c” do inciso VI do artigo 150, ao prescrever

sobre a imunidade dos impostos, refere-se, também, exclusivamente à “lei”, e não à “lei complementar”, sendo que, ainda assim, não se cogita da ideia de que o artigo 150, inciso VI, alínea “c” possa representar uma exceção à regra prescrita no artigo 146, inciso II da Constituição. Por coerência, se se afirma que a imunidade do artigo 195, § 7º constitui uma exceção ao artigo 146, inciso II, deve-se consignar, em mesmo tom, e seguindo-se as regras da lógica – eis aí o princípio da identidade –, que o artigo 150, inciso VI, alínea “c” representaria, também, uma exceção ao artigo 146, inciso II da Constituição.

E, aí, tanto o artigo 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição quanto o próprio artigo 195, § 7º empregam a expressão “lei” sem o predicativo “complementar”, restando-se concluir, pois, que a lei exigida ali é a mesma lei exigida aqui, sendo que, como os dois dispositivos constitucionais tratam de imunidades, a lei que estabelece os requisitos para o gozo da imunidade dos impostos deve ser da mesma espécie da lei que estabelece os requisitos para a fruição da imunidade das contribuições sociais. É bem verdade que

“(…) o constituinte qualificou a lei exigida como complementar em alguns lugares e como ordinária em outros, pecando pela inconsistência redacional do texto constitucional. Daí não se aplicar, no caso, o princípio de hermenêutica *ubi lex voluit dixit*. Disse aqui e ali, mas não disse acolá. Só mesmo o recurso à interpretação sistemática, que busca dentro do próprio sistema estabelecido internamente pela Constituição, é que pode demonstrar a solução uniforme que não cause estupefação e discrepância teratológica entre normas do mesmo quilate e com o mesmo objetivo.

Como os dois preceitos (parágrafo 7º do artigo 195 e alínea c do inciso VI do artigo 150) conferem direito à imunidade, não há dúvida de que os requisitos para seu exercício somente podem ser prescritos por meio da mesma espécie de lei, a lei complementar, em respeito ao artigo 146, II. Sustentar o oposto significa arrostar a Constituição, violar o seu próprio sistema interno e fazer letra morta do dispositivo, pois se ele não se aplica às contribuições, visto que no parágrafo 7º do artigo 195 somente foi utilizada a expressão “lei” (gênero normativo), não se aplica, de igual modo, aos impostos, uma vez que o termo “lei” (gênero normativo), utilizado na alínea c do inciso VI do artigo 150, também não foi qualificado como complementar.

Admitir que nos dois preceitos foi excepcionada a necessidade de lei complementar (admitindo o afastamento em um preceito, deve ser admitido no outro, senão ter-se-á uma posição sem coerência com o sistema jurídico) corresponde a aceitar que o artigo 146, II, não tem aplicação, ou, o que é a mesma coisa, tornar o artigo 146, II, sem nenhuma eficácia, como que revogando-o por uma via tão oblíqua quanto inconsistente, por meio de uma interpretação incoerente.

O objetivo do constituinte ao exigir lei complementar para regular as imunidades impondo as condições para o exercício do direito de os sujeitos discriminados não serem tributados, quer seja por meio de impostos, quer seja por meio de contribuições sociais securitárias, é o de uniformizar o comportamento de todas as pessoas políticas diante da mesma situação: reconhecimento do direito à imunidade.

Se a imunidade é um direito, sua contrapartida é um dever: o dever de respeitar os limites do poder de tributar. Aceitar que lei ordinária é veículo adequado para impor os requisitos exigidos para o reconhecimento do direito à imunidade corresponde a admitir a existência de mais de cinco mil leis prescrevendo requisitos diversos, considerando-se o número de Municípios que poderiam editar leis próprias, aplicáveis para que os

sujeitos discriminados na Constituição tenham reconhecido seu direito à imunidade dos impostos.”¹¹ (grifei).

De fato, é preciso compatibilizar a previsão do artigo 146, inciso II da Constituição Federal com a referência genérica à “lei” constante dos artigos 150, inciso VI, alínea “c” e 195, § 7º da Constituição, de modo que no que diz com a regulamentação das condições materiais para o gozo das imunidades, impõe-se a utilização de lei complementar em decorrência da inafastabilidade da incidência do referido artigo 146, inciso II, restando à lei ordinária apenas o papel de estabelecer requisitos formais. E, aí, registre-se que o artigo 14 do Código Tributário Nacional, o qual regula a imunidade dos impostos, deve ser aplicável à imunidade das contribuições sociais justamente pela falta de regulamentação específica¹².

Consoante ensinamentos de José Eduardo Soares de Melo¹³, a “lei” a que alude o artigo 195, § 7º da Constituição Federal é a Lei Complementar:

“A lei (referida no § 7º do art. 195) significa ‘lei complementar’ (Código Tributário Nacional) que, relativamente à imunidade dos impostos para as instituições de assistência social, estabelece (no art. 14) os requisitos seguintes: I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado; II – aplicarem integralmente no País os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidade, capazes de assegurar sua exatidão.”

Ives Gandra da Silva Martins¹⁴ também se posiciona no sentido de que a regra constante do artigo 195, § 7º apresenta natureza de autêntica imunidade e não de isenção. Confira-se:

“O § 7º do artigo 195 não cuida de isenção, mas de imunidade. O art. 175 do Código Tributário Nacional declara que a isenção corresponde à exclusão do crédito tributário com o nascimento da obrigação correspondente. Na isenção nasce, pois, a obrigação, sendo anulado o crédito, ou seja, o direito da Fazenda a receber o *quantum* da obrigação nascida. Na imunidade não há nascimento da obrigação tributária, nem, por conseguinte, do crédito, que tem a mesma natureza daquela. A vedação ao poder de tributar é absoluta, razão pela qual a imunidade só pode ser concedida pela Constituição.

[...]

Como se percebe, o constituinte utilizou-se mal do vocábulo ‘isenção’, pois pretendeu, de rigor, outorgar uma autêntica imunidade”.

¹¹ LIMA, Maria Ednalva de. Os dois problemas da imunidade das contribuições sociais securitárias. In: Revista Deilática De Direito Tributário nº 191, ago/1999, p. 41/42.

¹² PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

¹³ MELO, José Eduardo Soares de. Contribuições Sociais no Sistema Tributário, 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 201

¹⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. In: BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários à Constituição do Brasil - Promulgada em 5 de outubro de 1988. 8. v. São Paulo: Saraiva, p. 98/100.

De acordo com as lições de Rafael Pandolfo¹⁵, reconhecendo-se a imprecisão terminológica das expressões “isenção” e “lei” constante do artigo 195, § 7º da Constituição Federal, deve-se substituí-las, coerentemente, por “imunidade e “lei complementar. É ver-se:

“O princípio lógico da identidade veda a criação de um minotauro jurídico (metade imunidade e metade ‘isenção constitucional’), de sorte que o erro constatado no antecedente de uma norma deve ser estendido ao consequente. Explicamos: o § 7º do art. 195 da Constituição Federal fala em isenção e lei ordinária. O erro é evidente, mas coerente, visto que as isenções constituem institutos inseridos dentro da competência tributária das pessoas políticas, razão pela qual podem ser fixadas e alteradas por lei ordinária. Entretanto, ao reconhecermos a imprecisão terminológica da expressão ‘isenção’, devemos estendê-la ao enunciado ‘lei’, substituindo-os, coerentemente, por ‘imunidade’ e ‘lei complementar’, respectivamente, mantendo-se, assim, congruência com o alcance semântico fixado pelo STF acerca da natureza do instituto em questão. O legislador constituinte foi impreciso, é certo, mas não foi incoerente, pois exigiu espécie normativa compatível com o instituto por ele considerado existente (isenção). A correção significativa engendrada pelo Supremo não pode consertar parcialmente o equívoco redacional, sob pena de incorrer em incoerência lógica, desconsiderando a identidade que abrange toda a unidade normativa.” (grifei).

Dito isto, a “lei” a que se refere o artigo 195, § 7º da Constituição Federal é a Lei Complementar, ou seja, o Código Tributário Nacional, cujo artigo 14 deve ser aplicado analogicamente tanto em decorrência da falta de Lei complementar que cuide das condições materiais para o gozo da imunidade das contribuições da seguridade social das entidades beneficentes de assistência social como também para que a imunidade ali prevista não reste sem eficácia¹⁶.

A propósito, note-se que o artigo 14 do Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição de 1998 e estabelece os únicos requisitos ou condições materiais exigíveis para o gozo das imunidades previstas nos artigos 150, inciso VI, alínea “c” e 195, § 7º da Constituição, não cabendo à lei ordinária, portanto, dispor sobre a matéria em razão da reserva decorrente do artigo 146, inciso II da Constituição, restando-se perceber, pois, que o legislador ordinário poderá, apenas, estabelecer requisitos formais quanto ao gozo das imunidades.

Confira-se, portanto, o que dispõe o artigo 14 do Código Tributário Nacional:

“Lei nº 5.172/66

TÍTULO II - Competência Tributária

CAPÍTULO II - Limitações da Competência Tributária

SECÇÃO II - Disposições Especiais

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

¹⁵ PANDOLFO, Rafael. O Art. 195, § 7º, da Constituição Federal e o Minotauro Lógico. RET 39/52, out/04.

¹⁶ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, não paginado.

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp n.º 104, de 2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.”

Nesse contexto, destaque-se que o legislador ordinário acabou alterando o 55 da Lei n.º 8.212/91 e estabeleceu requisitos inclusive de ordem material para que a entidade beneficente de assistência social usufrua da imunidade prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal, sendo que a constitucionalidade do referido artigo 55 foi objeto de discussão e, portanto, acabou sendo levada ao Supremo Tribunal Federal por meio do Recurso Extraordinário n.º 566.622/RS com repercussão geral reconhecida (Tema n.º 32). E, aí, recentemente o Plenário do STF julgou o referido recurso em conjunto com as Ações Diretas de Inconstitucionalidade n.º 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621 e fixou a tese do Tema de repercussão geral n.º 32.

3. Da Tese firmada no Recurso Extraordinário n.º 566.662/RS e da aplicação do artigo 1.040 do CPC/2015

Inobstante a imunidade prevista no artigo 195, § 7º da Constituição seja considerada como limitação ao poder de tributar e que a regulamentação no que diz com os requisitos de ordem material para o gozo de sua fruição deveriam ser veículos por lei complementar nos termos do artigo 146, inciso II da Constituição, o fato é que o legislador ordinário acabou alterando o artigo 55 de Lei n.º 8.212/91 ao incluir novas regras relativas ao enquadramento das entidades beneficentes de assistência social, além de impor algumas restrições ao exercício da referida imunidade¹⁷. Confira-se:

“Lei n.º 8.212/91

Título VII I - Das Disposições Gerais

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;

¹⁷ De acordo com o artigo 144 do Código Tributário Nacional, "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".

II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996).

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 a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

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. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

§ 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.

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998).

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998).

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998).

§ 6º A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3o do art. 195 da Constituição. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).”

Pelo que se pode perceber, o artigo 55 da Lei nº 8.212/91 acabou trazendo uma série de novos requisitos e critérios de natureza material em relação aos requisitos previstos no artigo 14 do Código Tributário Nacional que as entidades beneficentes de assistência social estariam obrigadas a cumprir para que pudessem usufruir efetivamente da imunidade das contribuições sociais, de modo que as regras ali constantes determinavam, dentre outros, as seguintes questões:

(i) Que as instituições educacionais sem fins lucrativos, bem como as que atendam ao SUS, somente poderão gozar de “isenção” concedida pelos artigos 22 e 23, da Lei nº 8.212/91, na proporção das vagas oferecidas gratuitamente a pessoas carentes em relação às vagas oferecidas normalmente, bem como proporcionalmente ao valor do atendimento à saúde em caráter assistencial; e

(ii) Que para se considerar entidade de fim assistencial, além dos requisitos constantes no art. 55, da Lei n.º 8.212/91, em sua redação antiga, a associação tem que prestar gratuitamente benefícios e serviços a quem procurá-la irrestritamente, de forma exclusiva, ou seja, somente poderá prestar serviços gratuitos. Com relação às instituições hospitalares, estas terão de prestar pelo menos sessenta por cento dos seus serviços a pacientes do Sistema Único de Saúde (SUS).

Nesse contexto, Leandro Pacheco Scherer¹⁸ vai dispor que as exigências engendradas no artigo 55 da Lei n.º 8.212/91 revelavam-se, às escâncaras, ilegalidades insupríveis, já que estabeleceram óbices indevidos que acabaram impedindo que as entidades de assistência social usufríssem da imunidade tributária. Veja-se:

“(...) exigências engendradas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, sob o escudo do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, com a redação atribuída pela Lei n.º 9.732/98, revelam-se, às escâncaras, de uma ilegalidade insuprível, visto que estabelecem óbices indevidos para impedir que as entidades beneficentes de assistência social fruam da imunidade tributária para, por evidente, cobrar-lhe as contribuições (...).

Todavia, as exigências legais que as entidades beneficentes de assistência social devem atender são aquelas insertas no art. 14 do Código Tributário Nacional (...). Nada mais. Essas são as únicas exigências legais que o Instituto Nacional do Seguro Social tem a obrigação de averiguar e reclamar, porquanto a Constituição, em seu art. 146, II, repise-se, determina que cabe à lei complementar regulamentar as limitações constitucionais ao poder de tributar. Como consignado alhures, a lei complementar em questão é o Código Tributário nacional, precisamente o seu art. 14.

Em fecho, qualquer exigência formulada (...) que não esteja contemplada num dos incisos do multicitado art. 14 do Código Tributário Nacional afigura-se, indubitavelmente, arbitrária e ilegal.”

As atividades de materialização do bem comum são inerentes ao Estado, sendo que a Constituição Federal divide as obrigações com relação à assistência social. De um lado, algumas entidades, dentre elas o próprio Estado e entidades de assistência beneficentes, prestam os serviços às populações carentes e, do outro, cobra-se da sociedade as contribuições para o custeio dessas atividades por parte do Estado.

As normas dos artigos 194 e 195 da Constituição Federal que tratam do conceito de seguridade social e da forma de seu financiamento estão redigidas da seguinte forma:

“Constituição Federal de 1988

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

[...]

¹⁸ SCHERER, Leandro Pacheco. Considerações Acerca da Imunidade Tributária das Entidades Beneficentes de Assistência Social. RET n.º 39/155, out/04, p. 27-28).

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:

[...]"

O que os dispositivos constitucionais acima dispõem é que a seguridade social será promovida de diversas formas por meio da iniciativa do Estado e da sociedade e será financiada por todos, de forma direta e indireta, e por meio de certas contribuições sociais, contribuições estas que não atingirão as entidades beneficentes de assistência social. Afinal, essas entidades já contribuem para a seguridade social na forma prevista no artigo 194 da Carta Magna, ou seja, por meio de iniciativas próprias.

É por isso mesmo que a regra constante do artigo 195, § 7º da Constituição não apresenta natureza de isenção, mas, ao contrário, trata-se, na verdade de verdadeira imunidade. Aliás, note-se que o legislador constituinte definiu os papéis para a promoção da seguridade social, de modo que alguns tomam iniciativa para promovê-la diretamente, tal como ocorre com as entidades beneficentes de assistência social, enquanto outras entidades – aquelas elencadas no artigo 195, caput – têm o papel de financiar a seguridade, daí por que as entidades beneficentes de assistência social devem ser imunes às contribuições de tal natureza.

A propósito, as entidades beneficentes de assistência social são pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de associações, de modo que não têm por finalidade a busca pela vantagem econômica para seus fundadores, dirigentes e associados, e desenvolvem atividades econômicas em prol de terceiros que necessitam de ajuda por não possuírem as condições necessárias para, por si só, integrar-se ao mercado de trabalho, habilitar-se, reabilitar-se, promover sua integração à vida comunitária.

De todo modo, o fato é que a discussão sobre a constitucionalidade do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91 foi levada ao Supremo Tribunal Federal através do Recurso Extraordinário n.º 566.622 com repercussão geral reconhecida (Tema n.º 32), o qual, aliás, foi julgado em conjunto com as Ações Diretas de Inconstitucionalidade n.º 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621. A propósito, destaque-se que o Acórdão proferido nos autos do referido Recurso foi objeto de Embargos de Declaração opostos pela União, sendo que em 11.05.2020 o acórdão proferido nos autos dos correspondentes Embargos veio a ser publicado e, aí, o entendimento ali perfilhado acabou sendo regularmente formalizado, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

“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 n.º 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória n.º 2.187-13/2001.

3. Reformulada a tese relativa ao tema n.º 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.

(RE 566622 ED, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-114 DIVULG 08-05-2020 PUBLIC 11-05-2020).”

Pelo que se pode observar, o Supremo Tribunal Federal entendeu por fixar a tese relativa ao Tema n.º 32 da repercussão geral que tem por objeto a reserva de lei complementar para instituir requisitos à concessão de imunidade tributária às entidades beneficentes de assistência social 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.”

A rigor, note-se que quando do julgamento dos Embargos no Recurso Extraordinário n.º 566.622/RS, os Ministros do STF, por maioria de votos, acolheram os Embargos para esclarecer que a Lei Complementar é o instrumento apto a estabelecer as contrapartidas para que as entidades de assistência social usufruam da imunidade tributária prevista no artigo 150, § 7º da Constituição Federal, sendo que os aspectos procedimentais da imunidade, relacionados à certificação, à fiscalização e ao controle das entidades beneficentes de assistência social podem ser regulamentados por lei ordinária.

Ora, se é certo que apenas a Lei Complementar é o veículo normativo próprio que pode regulamentar os critérios e requisitos materiais para a fruição da imunidade prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal e que o espaço normativo que subsiste para a lei ordinária diz apenas com a definição dos aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo, também é certo que inexistente espaço normativo para que a Lei ordinária possa regulamentar materialmente a referida imunidade.

Portanto, e acordo com a tese fixada no Tema n.º 32, o *Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS* configura medida de caráter meramente procedimental, do que se conclui que a exigência ou renovação do referido certificado não pode ser considerada como contrapartida e/ou requisito para o gozo da imunidade das contribuições sociais das entidades beneficentes de assistência social tal qual prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal, de modo que a descaracterização da imunidade deve ser realizada tão-somente à luz do artigo 14 do Código Tributário Nacional, e não de acordo com os requisitos constantes do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91.

A partir da decisão do STF proferida nos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n.º 566.622/RS é possível concluir que se os requisitos e contrapartidas para o gozo da imunidade são apenas aqueles previstos na Lei Complementar, decerto que, hoje, muitas entidades beneficentes de assistência social estariam aí gozando efetivamente da imunidade, porque, certamente, muitos dos pedidos de concessão e renovação do *CEBAS* foram indeferidos justamente com base nos tantos requisitos e critérios previstos no artigo 55 da Lei n.º 8.212/91. De todo modo, o que deve restar claro é que o *CEBAS* não pode ser considerado como contrapartida para o gozo da imunidade prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal, já

que as contrapartidas para fruição da imunidade encontram-se previstas tão-somente no plano da legislação complementar.

E nem se diga que a tese relativa ao Tema n.º 32 da repercussão geral 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 artigo pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas*” não possa ser, de logo, aplicada aos casos que envolvam a discussão acerca da imunidade das contribuições sociais das entidades beneficentes de assistência social, já que ainda que tenham sido opostos novos Embargos de Declaração nos autos do RE n.º 566.622/RS e o caso ali discutido não tenha transitado em julgado, decerto que o acórdão paradigma já foi publicado e a *ratio decidendi* já foi fixada.

O artigo 1.040, incisos I e III do Código de Processo Civil de 2015 é claro ao dispor que, após a publicação do acórdão paradigma, os processos suspensos retomarão o curso para julgamento e aplicação da tese firmada pelo tribunal superior. Trata-se da incorporação da decisão ao julgamento dos processos pendentes, sobrestados ou não. Confira-se:

“Lei n.º 13.105, de 16 de Março de 2015

Capítulo VI - Dos Recursos para o Supremo Tribunal Federal e para o Superior Tribunal de Justiça

Subseção II - Do Julgamento dos Recursos Extraordinário e Especial Repetitivos

Art. 1.040. Publicado o acórdão paradigma:

I - o presidente ou o vice-presidente do tribunal de origem negará seguimento aos recursos especiais ou extraordinários sobrestados na origem, se o acórdão recorrido coincidir com a orientação do tribunal superior;

II - o órgão que proferiu o acórdão recorrido, na origem, reexaminará o processo de competência originária, a remessa necessária ou o recurso anteriormente julgado, se o acórdão recorrido contrariar a orientação do tribunal superior;

III - os processos suspensos em primeiro e segundo grau de jurisdição retomarão o curso para julgamento e aplicação da tese firmada pelo tribunal superior.”

Pelo que se observa, o artigo 1.040 do Código de Processo Civil de 2015 elenca em seus incisos as consequências advindas da prolação do acórdão paradigma para que os recursos que foram sobrestados nos tribunais de origem e os processos em primeiro grau de jurisdição retomem o curso de julgamento com a aplicação da tese firmada pelo tribunal superior. O que se requer é que o acórdão proferido nos recursos repetitivos tenham efeito vinculante em relação àqueles que foram sobrestados, de modo que os tribunais de origem e os juízes de primeiro grau devem adotar a *ratio decidendi* para a solução dos respectivos recursos e processos de suas competências.

O órgão julgador competente para decidir o processo pendente levará em consideração a tese jurídica, que, no caso, incorporar-se-á à sua como fundamento determinante. Caberá a esse órgão julgador, portanto, apenas expor as razões pelas quais o caso que lhe foi submetido subsome-se à tese jurídica definida pelo tribunal, nos termos do artigo 489, § 1º,

inciso V do próprio CPC/2015¹⁹. Não há necessidade do órgão julgador enfrentar todos os argumentos contrários e favoráveis à tese jurídica, pois eles já foram examinados pelo tribunal quando do julgamento do recurso repetitivo, bastando, pois, que o órgão identifique seus fundamentos determinantes e demonstre que o caso sob julgamento se ajusta à tese firmada²⁰.

Para que não remanesçam dúvidas por conta da pendência do julgamento dos novos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n.º 566.622/RS, registre-se que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que a pendência de embargos de declaração opostos contra o acórdão proferido em recurso repetitivo não obsta que a tese ali fixada seja aplicada de logo. Confira-se:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA CONTRATADA. CONTRIBUINTE DE FATO. LEGITIMIDADE ATIVA RECONHECIDA. RESP 1.299.303/SC - REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

1. O contribuinte, de fato, é parte legítima para discutir a legalidade e também a repetição do indébito referente à incidência do ICMS sobre a demanda contratada de energia elétrica. Precedente.

2. A pendência de embargos de declaração opostos contra acórdão proferido sob o rito dos recursos repetitivos não obsta a aplicação do entendimento nele exarado aos casos análogos, pois, nos termos do art. 5º, I, da Resolução 8/08 do STJ, o relator está autorizado a decidir monocraticamente os feitos similares a partir da publicação do aresto paradigma.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1328544/AL, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/12/2012, DJe 04/02/2013).” (grifei).

Toda essa linha argumentativa nos autoriza a concluir que a tese relativa ao Tema n.º 32 da repercussão geral restou fixada no sentido de que “*A lei complementar é forma exigível para a definição do modo benéfico 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*”, de modo que pode ser aqui aplicada por força do artigo 1.040 do Código de Processo Civil, ainda que não tenha havido o trânsito em julgado RE n.º 566.622/RS por conta da oposição de novos Embargos de Declaração.

Considerando que a *ratio decidendi* da tese relativa ao Tema n.º 32 restou fixada por ocasião do julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n.º 566.622/RS no sentido de que os requisitos e contrapartidas para o gozo da imunidade das contribuições sociais das entidades beneficentes de assistência social tal qual prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal são apenas aqueles previstos na Lei Complementar, conclui-se que a descaracterização da imunidade deve ser realizada tão-somente à luz do artigo 14 do Código Tributário Nacional, e não de acordo com os requisitos constantes do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, daí por que o *Certificado de Entidade Benéfica de Assistência Social – CEBAS* não pode ser considerado como contrapartida para o gozo da referida imunidade, já que, por óbvio,

¹⁹ Cf. Lei n.º 13.105/2015. Art. 489. São elementos essenciais da sentença: § 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos.

²⁰ DIDIER JR. Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. Curso de Direito Processual Civil: Meios de Impugnação às Decisões Judiciais e Processo nos Tribunais. vol. 3. 13. ed. reform. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2016, p. 604-605.

as contrapartidas para fruição da imunidade encontram-se previstas tão-somente no plano da legislação complementar.

4. Da análise das circunstâncias que revestem o caso concreto

No caso em apreço, note-se, de plano, que o único motivo que acabou ensejando a lavratura da presente autuação foi a falta do *CEBAS*, cuja circunstância restou consubstanciada a partir do indeferimento do processo em que a entidade beneficente ora recorrente requeria o reconhecimento da imunidade das contribuições sociais prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal, conforme se verifica do trecho abaixo reproduzido, extraído das fls. 43 do Relatório Fiscal:

“3-Trata-se de crédito lançado por esta Fiscalização contra a empresa acima identificada que teve como fato gerador o indeferimento do processo protocolado sob nº 35338.000382/2005-67, que requeria o reconhecimento da isenção das contribuições sociais previstas nos arts. 22 e 23 da Lei 8.212 de 24 de julho de 1991.”

Abrindo-se um parêntesis, registre-se que o lançamento tributário é espécie de ato administrativo, de modo que o motivo do ato deve ser considerado como um dos elementos essenciais do próprio ato. É por isso mesmo que se diz que o motivo ou o que motiva o ato de lançamento é, sempre, a constatação de um fato que preenche as características do acontecimento previsto abstratamente na hipótese da regra-matriz de incidência tributária.

Em obra especializada intitulada *Atos Administrativos Inválidos*, Eduardo Stevanato Pereira de Souza²¹ acaba fazendo alguns comentários sobre o motivo do ato administrativo ao dispor que

“O motivo é o fato que justifica a prática do ato administrativo, em outras palavras, o fato é o acontecimento, ou evento hipotético previsto na norma jurídica, necessário e suficiente para fazer nascer a obrigação de o Estado agir por meio da prática de um ato jurídico, gerador de consequências de direito. Essa relação da ação do Estado com a norma jurídica, por meio de seus atos, já foi ressaltada anteriormente, mas não nos cansamos de repetir isto, pela sua importância, especialmente para o presente estudo. A Administração Pública está submetida a um regime jurídico que homenageia o Estado de Direito, adotando, como um de seus princípios mais importantes, o da estrita legalidade.

Então, para que a Administração Pública possa agir, é necessário que a hipótese fática da norma jurídica legal ou, excepcionalmente constitucional, realmente aconteça no mundo fenomênico, pois, deste modo, ocorre o que chamamos de subsunção do fato à norma, gerando uma consequência de direito, que obrigará ou permitirá uma ação jurídica da Administração Pública e, esta, por via de consequência, acarretará também um efeito de Direito a outrem, com quem o Estado estiver se relacionando.

É importante deixar claro que o regime de estrita legalidade não exige apenas que ocorra um fato qualquer, para se ter como cumprido este pressuposto de validade do ato administrativo, sendo necessário que o evento acontecido seja exatamente o mesmo previsto na hipótese normativa e que o ato guarde pertinência lógica com ele, para vincular a conduta do administrador público (...).”

²¹ SOUZA, Eduardo Stevanato Pereira de. *Atos Administrativos Inválidos*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 83/84.

Retomando, agora, à análise das circunstâncias que envolvem o caso concreto, não restam dúvidas de que o único motivo que teria ensejado a lavratura do auto de infração teria sido o indeferimento do requerimento da imunidade e a falta do *CEBAS*, restando-se observar, por oportuno, que em sede de impugnação a entidade beneficente acabou juntando o *Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social*, o qual, aliás, foi concedido em 19.12.2005 e cuja validade teria início em 19.12.2006 e findar-se-ia em 18.12.2009 (fls. 55).

Nesse contexto, note-se que autoridade julgadora de 1ª instância acabou ratificando a premissa adotada pela autoridade lançadora, conforme se observa dos trechos abaixo reproduzidos, extraídos das fls. 83/84 do acórdão recorrido:

“Conforme consta do Relatório Fiscal a Impugnante teve seu pedido de isenção protocolado sob e 35338.000382-2005-67, indeferido. Embora o Relatório Fiscal não mencione as razões que levaram ao indeferimento do pedido de isenção, os argumentos e documentos trazidos aos autos pela própria Impugnante, dão conta de que a mesma não cumpria, a data do pedido, pelo menos um dos quesitos previstos no art. 55, qual seja, ser portadora do-Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), uma vez que só veio a obtê-lo em 19 de dezembro de 2005, conforme documento às fls. 53, por mim conferido no sítio do Conselho Nacional de Assistência Social na *internet* (<http://aplicacoes.mds.gov.br/sicnas>), em 04/12/2009.

Todavia, não está a Impugnante a insurgir-se contra o lançamento por entender ter cumprido todas as exigências legais no período abrangido no AI; reconhece que não preenchia todos os requisitos legais até 2006, porém entende que por se tratar de forma absoluta e inequívoca de entidade filantrópica de assistência social, passível de comprovação *in loco*, a falta documental não importaria.

[...]

Assim, tendo a Lei nº 8.212/91 estabelecido critérios para concessão da isenção das contribuições previdenciárias, a presente autoridade julgadora não possui a prerrogativa de pronunciar-se acerca da importância ou não do cumprimento dos quesitos ali elencados.

Dessa forma, não tendo sido reconhecido o direito da Impugnante à isenção das contribuições previdenciárias de que trata os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212/91, a autoridade fiscal tinha o poder/dever de lançar as contribuições não recolhidas com base na legislação vigente à data da lavratura do Auto de Infração.

Concluindo, não tendo a Impugnante comprovado a satisfação do disposto no § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91, tenho por procedente o lançamento.”

Além do mais, registre-se, ainda, que a autoridade julgadora de 1ª instância acabou indo além e alterou a premissa que ensejara a lavratura do presente Auto de Infração ao dispor que a concessão do *CEBAS* pela entidade ora recorrente concedido em 19.12.2005 e cuja validade iniciar-se-ia em 19.12.2006 e findar-se-ia 18.12.2009 era de todo irrelevante, já que entidade não realizou o requerimento próprio nos termos do artigo 208, § 2º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99. Confira-se:

“De se ver que, para se isentar do recolhimento das contribuições previstas nos arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212/91, a entidade, além de preencher cumulativamente todos os requisitos previstos no art. 55, deveria requerer ao INSS, posteriormente à Secretaria da Receita Federal do Brasil, por força da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, o reconhecimento da isenção. O Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, regulamentou a formalização do pedido (...).

[...]

A alegação de que ao menos a partir de 2006 o lançamento deveria ser modificado em razão da entidade passar a preencher todos os requisitos legais, também não pode ser acolhida, uma vez que § 2º do art. 208 do RPS estabelecia que os efeitos do deferimento em pedido de reconhecimento do direito à isenção, se daria a partir da data do seu protocolo.

Como se vê, na vigência do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, a isenção tinha que ser requerida e o marco inicial era definido pela data do protocolo do pedido deferido. Portanto, embora a entidade comprove ter obtido o CEBAS em 19/12/2005, não comprovou ter requerido a isenção não atendendo, portanto, as condições dispostas no diploma legal vigente à data da lavratura do lançamento, o qual ocorreu em 22 de dezembro de 2008.”

De todo modo, o que deve restar claro é que o motivo que teria ensejado a lavratura do auto de infração aqui discutido teria sido a falta do *Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS*, sendo que a *ratio decidendi* da tese relativa ao Tema n.º 32 restou fixada por ocasião do julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n.º 566.622/RS no sentido de que os requisitos e contrapartidas para o gozo da imunidade das contribuições sociais das entidades beneficentes de assistência social tal qual prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal são apenas aqueles previstos na Lei Complementar, de modo que o referido Certificado não pode ser considerado como contrapartida para o gozo da referida imunidade, tal como ocorreu no caso em apreço.

Considerando, por um lado, que o único motivo da autuação teria sido a falta do CEBAS e, por outro, que o referido certificado configura medida de caráter meramente procedimental que não pode ser considerado como contrapartida para o gozo da imunidade das contribuições sociais das entidades beneficentes de assistência social tal qual prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal, entendo por dar provimento recurso voluntário para cancelar a autuação fiscal aqui discutida.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que costa nos autos, conheço do presente recurso voluntário e entendo por dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Redator designado.

Em que pese o costumaz acerto, bem como os lógicos argumentos expostos pelo Relator em seu voto, com a devida vênia, ousou dele discordar.

Inicialmente, cumpre ressaltar que toda a defesa da contribuinte gira em torno do seu reconhecimento como entidade imune, não havendo nenhum questionamento acerca da apuração do crédito tributário lançado (base de cálculo, alíquotas, etc.).

Em seu recurso, a contribuinte aduz que cumpriu os requisitos materiais estabelecidos pelo art. 55 da Lei n.º 8.212/91 para gozar da imunidade às contribuições para seguridade social; defendeu, sobretudo, ser portadora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS.

Pois bem, infere-se do relatório fiscal (fls. 43/44) que o motivo determinante para a realização da fiscalização e consequente lançamento do crédito tributário foi “*o indeferimento do processo protocolado sob n.º 35338.000382/2005-67, que requeria o reconhecimento da isenção das contribuições sociais previstas nos arts. 22 e 23 da Lei 8.212 de 24 de julho de 1991*”.

Conforme observou a DRJ (fl. 83), o relatório fiscal não mencionou o motivo para o indeferimento do pedido de isenção. Neste ponto, esclareceu que a razão de tal indeferimento foi o fato da RECORRENTE não possuir o CEBAS naquela época, uma vez que somente veio a obtê-lo em 19/12/2005 (conforme fl. 55), e que tal situação foi verificada pela própria autoridade julgadora em 04/12/2009.

Sendo assim, percebe-se que não foi a autoridade fiscal quem indeferiu a expedição do CEBAS à contribuinte, mas tão-somente realizou o lançamento como uma consequência lógica do indeferimento do pedido de isenção formulado pela RECORRENTE no processo n.º 35338.000382/2005-67.

Antes de analisar o caso concreto e a documentação acostada aos autos, cumpre fazer alguns esclarecimentos acerca da exigência do CEBAS como requisito para isenção das contribuições previdenciárias (e esse é o ponto de discordância com o voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Relator).

Sobre o CEBAS, a legislação em vigor à época dos fatos previa o seguinte:

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:

(...)

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;

Como se sabe, não compete a esta Corte administrativa reconhecer a inconstitucionalidade de normas, como bem pontuado pela Súmula CARF n.º 02, que assim dispõe:

Súmula CARF n.º 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, ainda que se levante o argumento de que este requisito apenas poderia ter sido estabelecido por lei complementar, não compete a esta Corte administrativa reconhecer a inconstitucionalidade de normas, sendo vedado aos membros do CARF afastar a aplicação de norma legal sob fundamento de inconstitucionalidade, nos termos do art. 62 do RICARF.

Apenas devem ser deixadas de aplicar as normas que já tenham sido declaradas inconstitucionais por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal, conforme art. 62, §1º, II, do RICARF.

Neste sentido, cumpre mencionar que a questão envolvendo a exigência de lei complementar como forma de definir os requisitos para a isenção por parte das entidades filantrópicas foi levada ao crivo do Supremo Tribunal Federal – STF que, no julgamento do Recurso Extraordinário RE 566.622/RS, tema com repercussão geral reconhecida, fixou a seguinte tese:

"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 entanto, ainda não foi certificado o trânsito em julgado da mencionada questão objeto do RE 566.622/RS em razão de Embargos de Declaração opostos em face da última decisão proferida pelo STF. Deste modo, os dispositivos legais previstos no art. 55 da Lei n.º 8.212/91 gozam de presunção de constitucionalidade, não podendo ser afastada a sua aplicação por esta Corte, nos termos da já citada Súmula CARF n.º 02 e do já mencionado art. 62 do Anexo II do RICARF, cujo texto dispõe o seguinte:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

Nota-se que o RICARF exige decisão definitiva do STF para que os membros das turmas de julgamento do CARF possam afastar a aplicação de lei. No caso, o acórdão proferido pelo STF no RE 566.622/RS ainda não transitou em julgado, o que impede sua aplicação neste julgamento.

Neste sentido, cito abaixo as razões de decidir expressas pelo ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Presidente desta Colenda Turma, no acórdão n.º 2201-007.263, proferido em 02/09/2020:

A análise dos autos evidencia que a autuação decorreu do fato da recorrente ter apresentado GFIP como entidade beneficente isenta da conta patronal da Contribuição Previdenciária sem que tivesse formalizado o requerimento de que trata o § 1º do art. 55 da Lei 8.2512/91, cuja redação vigente à época dos fatos era a seguinte:

(...)

Portanto, é inequívoca a conclusão de que a autuação decorre de descumprimento de preceitos vigentes contidos em lei ordinária, considerados indispensáveis para fazer jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991.

A afirmação recursal de que a regulamentação do dispositivo constitucional supracitado é matéria reservada a lei complementar é questão levada ao crivo do Supremo Tribunal Federal – STF que, no julgamento do Recurso Extraordinário – RE 566.622/RS, tema com repercussão geral reconhecida, fixou a seguinte tese:

"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".

As decisões definitivas dessa natureza devem ser reproduzidas pelos membros desta Corte por força de previsão Regimental. Entretanto, ainda não foi certificado trânsito em julgado da referida Decisão da Suprema Corte, razão pela qual se conclui que o texto então vigente do art. 55 da Lei 8.212/91 goza de presunção de legitimidade, encontrando-se, assim, em plena harmonia com os preceitos constitucionais, já que tal juízo não compete a esta Corte administrativa, como bem pontuado pela Súmula Carf. Nº 02, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ademais, no caso sob análise, não parece que o citado § 1º veicule qualquer definição sobre o modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo § 7º do art. 195 da CF, tampouco institua contrapartidas a serem por elas observadas, mas, tão só, define um procedimento que confere alguma forma de controle estatal sobre a desoneração fiscal. Não faz muito sentido imaginar que a imunidade em questão pudesse ser gozada sem qualquer tipo de controle.

Neste sentido, não identifiquei qualquer mácula que justifique a alteração do lançamento ou da decisão recorrida.

Cumprе ressaltar que esta questão, sobre a possibilidade dos contribuintes que não apresentaram o CEBAS gozarem da imunidade constitucional é justamente a matéria dos embargos de declaração apresentados no RE 566.622, conforme demonstra o trecho do recurso

de embargos de declaração extraído dos autos deste caso (disponível em <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadordpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2565291>>

iii) **Terceira obscuridade**, tendo em vista que não está claro, no acórdão, que as entidades que não possuíam CEBAS, mas cumpriam com os requisitos do art. 14 do CTN, tinham direito à imunidade tributária, uma vez que as condições exigidas para a expedição do CEBAS eram contrapartidas inconstitucionais, pois trazidas por lei ordinária. Neste sentir, é de rigor que se esclareça que as entidades que estão nessa situação possam, no bojo de seus procedimentos em curso – sejam judiciais ou administrativos – comprovar que cumpriam com os requisitos previstos no art. 14 do CTN, de modo a demonstrar que, materialmente, faziam jus à certificação – independentemente de terem formulado requerimentos administrativos.

Tal fato apenas reforça que a matéria não foi objeto de julgamento definitivo pelo STF, permanecendo vigente a lei que determina a obrigatoriedade deste requerimento como condição para a fruição da imunidade constitucional.

Por fim, apenas a título de esclarecimento, o STF, quando da análise conjunta do mérito dos embargos de declaração opostos nos autos da ADI 2.028, da ADI 2.036, da ADI 2.621, da ADI 2.228 e do RE 566.622, entendeu que os aspectos procedimentais da imunidade, relacionados à certificação, à fiscalização e ao controle das entidades beneficentes de assistência social podem ser regulamentados por lei ordinária; **por outro lado, é 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.

Neste sentido, entendeu que vinculações restritivas “*à livre disposição do indivíduo para agir nos campos da benemerência ou da filantropia*” bem como “*definir que a imunidade somente é aplicável se um determinado percentual da receita bruta for destinado à prestação gratuita de serviços*”, são matérias afetas à lei complementar; ao passo que outras questões, **como a mera certificação prevista no art. 55, II, da Lei nº 8.212/91, poderia ser exigida mediante lei ordinária.**

Assim, ao contrário do que expôs o Ilustre Conselheiro Relator, entendo – *data venia* – que a tese (não definitiva) existente hoje no STF é no sentido de ser válida a exigência do CEBAS por lei ordinária. Referida questão fica clara nas palavras expostas pelo Ministro Luís Roberto Barroso no voto em que acompanhou a decisão da Ministra Relatora Rosa Weber quando do julgamento do RE 566.622, em 18/12/2019, antes da oposição dos embargos de declaração que hoje estão pendente de apreciação. Na ocasião, o excelentíssimo senhor Ministro observou o seguinte:

VOTO

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Presidente, também estou votando na linha da Ministra Rosa Weber, para reconhecer a aparente contradição, **considerar constitucional o Cebas** e reafirmar – porque não mudei de opinião – o entendimento de que aspectos procedimentais das imunidades podem estar previstos em leis ordinárias, enquanto os que estabelecem condições para fruição material da imunidade devem estar previstos em lei complementar.

Estou igualmente dando provimento aos embargos, em todos os feitos, na linha proposta pela Ministra Rosa Weber. Apenas deixo claro que **uma coisa é procedimento e outra coisa é exigência material. Nessa linha, considero que o Cebas é válido.**

Portanto, acompanho a Ministra Rosa Weber.

Portanto, resta claro que a tese do STF (ainda não definitiva, como visto) é de ser constitucional a exigência do CEBAS, pois este é apenas um aspecto procedimental da imunidade, e não uma contrapartida ou definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social.

No caso concreto, conforme apontado pela DRJ, o motivo determinante para a não concessão da imunidade e conseqüente lançamento do crédito tributário foi a ausência do CEBAS por parte da contribuinte.

Contudo, a RECORRENTE veio a obter o CEBAS a partir de 19/12/2005, conforme fl. 55, cuja validade foi até 18/12/2009. Sendo assim, com a expedição do referido Certificado, entendo que restou suprida a falha que impedia o gozo da isenção por parte da contribuinte, sendo certo que não se sustenta mais o lançamento embasado na ausência do CEBAS para o período acobertado pelo citado certificado.

Por tal motivo, como o presente caso engloba as competências de 01/2004 a 08/2008, entendo que deve ser cancelado o lançamento relativo aos créditos tributários cujos fatos geradores se deram a partir de 12/2005 (inclusive), devendo ser mantido o lançamento das demais competências em que a RECORRENTE não possuía CEBAS.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas, para exonerar o crédito tributário lançado para as competências a partir de 12/2005.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim