Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10935.006593/2009-77

Processo nº	10935.006593/2009-77
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2202-008.730 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	5 de outubro de 2021
Recorrente	ASSOCIACAO DE PROTECAO A MATERNIDADE E A INFANCIA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/06/2005 a 31/12/2008

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS. IMUNIDADE. ART. 195, § 7.º, DA CONSTITUIÇÃO. LEI COMPLEMENTAR EXIGÍVEL PARA FIXAR AS CONDIÇÕES DO RECONHECIMENTO DO SER BENEFICENTE E O MOMENTO DO GOZO DO BENEFÍCIO. REPERCUSSÃO GERAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. TEMA 32. RE 566.622. CERTIFICAÇÃO DA CONDIÇÃO DE SER ENTIDADE BENEFICENTE. AUSÊNCIA DE ATO DECLARATÓRIO POR NÃO TER SIDO REQUERIDO. PARÁGRAFO PRIMEIRO DO ART. 55 DA LEI 8.212. SUPERAÇÃO DO REQUISITO FORMAL. PRECEDENTE DA EXCELSA CORTE. APLICAÇÃO. EFEITO *EX TUNC* DO CEBAS. SÚMULA 612/STJ. NOVO REGIME DADO AO § 1º DO ART. 55 DA LEI 8.212 PELO ART. 31 DA LEI 12.101. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 31 DA LEI 12.101 NA ADI 4.480. EFEITO RETROATIVO DA IMUNIDADE.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 566.662, de observância obrigatória pelo CARF, assentou tese de que a *"[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 precedente do RE 566.662, afeto a Repercussão Geral, Tema 32, para entidade não certificada, sem utilidade pública e sem ato declaratório outorgado a partir do § 1º do art. 55 da Lei 8.212, o STF considerou, ante o ateste das instância ordinárias - soberana na matéria fática - acerca do cumprimento material das condições do ser beneficente, que a pessoa jurídica faz jus a imunidade com efeito retroativo, cancelando-se o lançamento.

Exigências estabelecidas em lei ordinária possuem natureza meramente formal, sendo a imunidade apreciada a partir das condições materiais, o que pode ser aferido a partir da existência de certificação/CEBAS ou de sua renovação.

A inobservância do disposto no § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91, por si só, não afasta o direito da contribuinte de usufruir da imunidade, chamada pela fiscalização de isenção, por se tratar de exigência não prevista em lei complementar e por atender as condições materiais do ser beneficente atestada pela sua certificação constante no CEBAS.

O art. 31 da Lei nº 12.101 estabeleceu novo regime jurídico para o marco inicial do gozo da imunidade em substituição ao regime do § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212. Ao tempo da Lei 8.212 o gozo da imunidade se dava a partir da data de protocolo do requerimento do § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212, se deferido a expedição do ato declaratório de concessão da imunidade. A partir do novo regime, a fruição passou a ser a partir da publicação da certificação deferida (CEBAS), sendo declarado inconstitucional na ADI 4.480 por limitar a fruição da imunidade, que deve ser usufruída desde o momento em que atendidos os requisitos do ser beneficente na forma da lei complementar.

O certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade, momento em que se dá o efetivo direito ao usufruto da benesse. Súmula 612/STJ.

ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS EXIGIDOS NA VIGÊNCIA DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 446, DE 7 DE NOVEMBRO DE 2008. DISPENSA DE FORMALIZAÇÃO DE PEDIDO DE ISENÇÃO.

O art. 48 da MP nº 446, de 2008 revogou o art. 55 da Lei n. 8.212, 1991, dispensando a formalização de pedido administrativo perante o órgão fazendário para fins de reconhecimento da imunidade/isenção das contribuições previdenciárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E, da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Mário Hermes Soares Campos, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (relatora), Sonia de Queiroz Accioly e Ronnie Soares Anderson, que lhe deram provimento parcial para cancelar o lançamento relativo às competências 11/2008 a 13/2008, inclusive, e para determinar a aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Redator Designado

Documento nato-digital

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Leonam Rocha de Medeiros, Sonia de Queiroz Accioly, Samis Antonio de Queiroz, Martin da Silva Gesto e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (DRJ/CTA), que julgou procedente lançamento relativo a contribuições sociais destinadas à Seguridade Social devidas pela empresa (parte patronal e SAT), incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços no período de junho/2005 a dezembro/2008, inclusive 13º salário (DEBCAD 37.179.786-1).

O Relatório Fiscal está às fls. 28 e seguintes, de onde se depreende que a contribuinte foi autuada por ter declarado em GFIP o código de Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS) 639, código esse que deverá ser apenas utilizado por entidades detentoras da isenção das contribuições previdenciárias e as destinadas a terceiros, entretanto a contribuinte não requereu, junto à administração tributária, o reconhecimento do direito à isenção, conforme disciplinado no § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, o que lhe daria tal direito.

A contribuinte impugnou o lançamento sob alegação de que atende a todos os requisitos previstos nos incisos I a V art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, de forma que faz jus à isenção das contribuição sociais previdenciárias, e que o requerimento perante o INSS (à época, junto à SRP) previsto no § 1º do art. 55 da mesma lei, é ato meramente declaratório, que não possui o condão de afastar a imunidade, citando vasta jurisprudência. Anexa documentação comprobatória às fls. 132 a 248.

A DRJ/CTA julgou a impugnação improcedente, mantendo o lançamento. A decisão restou assim ementada:

> IMUNIDADE. PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS PARA A CONCESSÃO.
>
> A entidade beneficente interessada em gozar da imunidade tributária deve requerê-la formalmente, demonstrando todos os requisitos previstos em lei para sua concessão.

Recurso Voluntário

Cientificada decisão de piso, a contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 21/5/2010 (fls. 324 e ss), por meio do qual, em síntese, reforça seu entendimento de que o requerimento de isenção perante o INSS é ato meramente declaratório, e que conforme já demonstrado e reconhecido pelo julgador de piso, atende aos requisitos previstos nos incisos I a V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, conforme passa a demonstrar, de forma que faz jus à isenção. Requer seja reformada a decisão recorrida, reconhecida a isenção e o cancelada a autuação.

É o relatório.

Voto Vencido

Documento nato-digital

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

Da tempestividade do recurso

À fls. 287 consta o Aviso de Recebimento da decisão recorrida, a partir do qual não é possível aferir a data da ciência. Considerando que consta carimbo de devolução em 27/4/2010, e que o contribuinte afirma ter tido ciência em 26/4/2010 e apresentou o presente recurso em 21/5/2010, na ausência de comprovação em contrário quanto à data de ciência, concluo que o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Do mérito

A controvérsia gira em torno de estabelecer se a exigência prevista no § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, é determinante para a concessão da isenção das contribuições previdenciárias. O dispositivo legal assim disciplinava:

> 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 Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;
>
> 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;
>
> 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;
>
> 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 Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.
>
> 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.
>
> ...

Extrai-se do § 1º do art. 55 acima copiado que o preenchimento dos requisitos previstos nos incisos I a V do mesmo artigo concedia ao contribuinte o direito de solicitar a

Documento nato-digital

isenção junto ao INSS (atualmente Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB), mas o efetivo gozo da isenção estava atrelado ao requerimento, que deveria ser analisado em 30 (trinta) dias.

No entendimento do autoridade lançadora (conforme consta do relatório fiscal),

> A fruição do benefício da isenção das contribuições sociais de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, está condicionada ao implemento dos requisitos legais e do cumprimento das condições estabelecidas no Artigo 55 da Lei 8.212/1991, cujo reconhecimento desse direito à isenção se dá através da expedição de Ato Declaratório de Reconhecimento de Isenção de Contribuições Sociais pela Receita Federal do Brasil/INSS.

Da mesma forma, no entendimento do julgador de piso

> Entre os requisitos para a concessão da imunidade está o pedido formalizado perante o INSS, vez que a concessão da benesse em testilha não é autorizada de forma automática. Assim, deve a empresa identificar-se previamente através de requerimento, demonstrando sua aptidão para ser dispensada da cota previdenciária patronal. Do contrário, não haveria como saber se a empresa possui ou não documentos necessários para comprovar a prática de assistência social.

Das competências 06/2005 a 10/2008

Na vigência do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, por força do § 1º, a isenção deveria ser solicitada ao INSS (à época, à Secretaria da Receita Previdenciária - SRP), ocasião em que o solicitante deveria demonstrar que satisfazia a todos os requisitos estabelecidos nos incisos I a V do mesmo dispositivo legal; concluindo a SRP que a entidade cumpria todos os requisitos para o gozo da isenção, emitia ato declaratório por meio do qual concedia a isenção. Nota-se que o gozo da isenção não era automático; somente com a emissão do ato declaratório é que a entidade passava a ser considerada isenta das contribuições patronais.

Sem mais delongas, a matéria já foi amplamente debatida nesta Turma, em situações análogas, oportunidades nas quais me posicionei acompanhando o entendimento exarado, por exemplo, no voto vencedor do Acórdão n.º 2202-008.126, da lavra do Ilustre Conselheiro Ronnie Soares Anderson, o qual reproduzo e adoto seus fundamentos como minhas razões de decidir:

> Consoante relatado, a contribuinte foi autuada por não ter cumprido o disposto no § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91:
>
> 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. (grifei)
>
> Esse era o preceito legal em questão vigente à época dos fatos narrados, regra cuja aplicação pode ser afastada, no âmbito deste Colegiado administrativo, apenas nas hipóteses constantes do art. 62 do Anexo II da Portaria MF 343/15 (RICARF).
>
> A respeito da matéria, manifestou-se o STF em sede de repercussão geral, no RE 566.622/RS, em julgamento conjunto com as ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, convertidas em ADPFs. Ainda que o relator originário do RE, o Ministro Marco Aurélio, tivesse óbices mais amplos à constitucionalidade do art. 55 da Lei 8.212/91,

Documento nato-digital

não foi o entendimento que predominou naquele tribunal, após o dissenso do Ministro Teori Zavascki, na linha do qual foi exarado o voto vencedor da lavra da Ministra Rosa Weber no julgamento dos Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional, em acórdão cuja ementa teve o seguinte teor (j. 18/12/2019):

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. (grifei)

Analisando a norma legal em relevo, verifica-se o disposto no § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91 não versa propriamente sobre o modo de funcionamento das entidades. Transcreva-se, por oportuno e de maneira ilustrativa, o inciso III desse artigo:

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 autuação/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.

Como é cediço, o texto constitucional requer, para que a entidade seja considerada imune, que ela realize atividades que se coadunem com os objetivos insculpidos no art. 203 da CF.

Documento nato-digital

Tem-se, portanto, 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.

Noutro giro, a laboriosa declaração de voto envereda por senda um tanto distinta, na qual a tese defendida, s.m.j., parece ser a de que, ainda que a lei ordinária possa versar sobre certificação, fiscalização e controle administrativo, conforme assentado pelo STF, não poderia fonte normativa de tal hierarquia, de acordo com o decidido no RE 566.622, limitar o exercício do direito à imunidade das entidades.

Tal linha de raciocínio deve ser respeitada, mas abordada com a devida cautela. Colha-se, por oportuno, 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.

Então, para que se possa conceber que determinada disposição do art. 55 da Lei 8.212/91 está a extrapolar os termos daquele julgado – que não examinou, em separado, cada um dos incisos e parágrafos desse – deve ser ponderado se a disposição analisada, à luz do caso concreto, se traduziu em empecilho insuperável ou desproporcional ao direito à imunidade.

...

Documento nato-digital

> Quanto à afirmação de que "a administração tributária tem o deferimento do ato como de efeito constitutivo", observe-se que o que está sob exame na presente lide não é a conferência de efeitos constitutivos ou declaratórios a deferimento de pedido para reconhecimento de isenção, mas sim a necessidade de realizar o pedido em si. Mister destacar, nesse sentido, que no § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91 não há absolutamente nenhuma alusão quanto aos possíveis efeitos no tempo seja do deferimento, seja do indeferimento do pedido feito ao INSS, o que foi regrado por diplomas diversos, tais como as Instruções Normativas expedidas pela autarquia.
>
> Por conseguinte, se alguma mácula há, sob esse viés, afligiria ela tais regulamentos, e não o dispositivo legal que lhes deu suporte e lhes é hierarquicamente superior, já que esse não tratou do tema em específico, tão somente previu a necessidade de ser realizado pedido ao INSS.
>
> ... no § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91. Na sua redação, conforme já pisado e repisado ao longo deste voto, impõe-se apenas a necessidade de efetuar pedido de requerimento ao INSS, com vistas, logicamente, a possibilitar que esse instituto verificasse a documentação e concluísse acerca da existência ou não dos requisitos legais para o gozo da imunidade.
>
> Não houve estabelecimento de termo inicial retroativo do direito à imunidade da data do protocolo do pedido, mas, ao contrário, prazo imposto à administração para o exame daquele, em benefício do administrado.
>
> Reitere-se, não há confundir o possível entendimento pela incompatibilidade de regramentos infralegais exarados pela autarquia previdenciária frente ao texto constitucional, com a aferição da constitucionalidade do regramento legal estabelecido no § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91, este perfeitamente harmônico com a Constituição Federal, à luz do decidido pelo STF no RE 566.622.

No caso concreto, resta incontroverso que a entidade sequer formulou pedido ao INSS para postular o seu direito à isenção, não cumprindo, portanto, o comando firmado no § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91. Descumprida a lei vigente à época dos fatos, não há reparos a fazer na decisão de primeiro grau, que manteve o lançamento.

Das competências 11/2008 a 13/2008

Em 7 de novembro de 2008 o Governo Federal editou a Medida Provisória nº 446, que alterou as regras relativas ao reconhecimento da isenção e revogou o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

A Medida Provisória 446/2008 não foi apreciada pela Câmara dos Deputados, no prazo previsto pela Constituição Federal, razão pela qual somente teve vigência no período de 10/11/2008 a 12/2/2009, de forma que nas competências 11/2008 a 13/2008 as regras para o gozo da isenção eram aquelas nela previstas, ou seja,

> Art. 28. A **entidade beneficente certificada** na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:
>
> I - seja constituída como pessoa jurídica nos termos do **caput** do art. 1º;
>
> II - não percebam, seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;

Documento nato-digital

> III - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;
>
> IV - preveja, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidades sem fins lucrativos congêneres ou a entidades públicas;
>
> V - não seja constituída com patrimônio individual ou de sociedade sem caráter beneficente;
>
> VI - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e à dívida ativa da União, certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS e de regularidade em face do Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal - CADIN;
>
> VII - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com os princípios contábeis geralmente aceitos e as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;
>
> VIII - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;
>
> IX - aplique as subvenções e doações recebidas nas finalidades a que estejam vinculadas;
>
> X - conserve em boa ordem, pelo prazo de dez anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem como os atos ou operações realizados que venham a modificar sua situação patrimonial;
>
> XI - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária; e
>
> XII - zele pelo cumprimento de outros requisitos, estabelecidos em lei, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

Nota-se que o requerimento ao INSS, antes previsto no § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, deixou de ser exigido, mas o gozo da isenção somente é conferido *i)* à entidade certificada e *ii)* que atenda aos requisitos previstos nos incisos I a XII do art. 28 da referida Medida Provisória, requisitos estes a serem verificados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão competente para tal, que verificando que a entidade os cumpre, concede a isenção, mas agora sem necessidade de emissão de ato formal para tal.

À fl. 142 a entidade junta certidão emitida pelo Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome que comprova ser a entidade certificada no período que ora se discute. Quanto aos requisitos dos incisos I a XII, não há nos autos nenhuma menção de que a entidade não os cumpra; pelo contrário, a contribuinte alega os cumprir e apresenta comprovações nesse sentido (fls. 137 e seguintes); dessa forma, diante da omissão de informação em sentido contrário por parte da autoridade lançadora, e das comprovações juntadas pela contribuinte relativas às condições antes previstas nos incisos I a V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, que encontram similaridade com aqueles previstas na MP 446, de 2008, entendo que em relação ao período de 11/2008 a 13/2008 a entidade faz jus à isenção pretendida, devendo essas competências serem afastadas do lançamento.

Da multa aplicada – retroatividade benigna

Em relação à multa aplicada, informa a autoridade lançadora (fl. 34):

Documento nato-digital

> 10.2 Em razão das alterações imposta pela Medida Provisória 449 na Lei 8.212/91, no que tange ao cálculo dos juros de mora e dos valores das multa pelo descumprimento de obrigações acessórias a fiscalização demonstra no **ANEXO 1** o comparativo entre os valores apurados seguindo a legislação anterior a edição da MP e a posterior, com vista a se aplicar o valor da multa mais benéfica ao contribuinte obedecendo ao princípio da retroatividade benigna...
>
> ...
>
> 10.3 Outrossim, tenho a informar que a comparação de multa é efetuada apenas para as competências de 06/2005 a 11/2008; para as competências de Dez/2008 e 13º Salário de 2008 não existe comparação a ser efetuada e a multa de ofício a ser lançada é a de 75% (setenta cinco por cento), tendo em vista que os fatos geradores são posteriores a data da publicação da MP 449 (04.12.2008).

Entretanto, posteriormente à comparação efetuada pelo Auditor-Fiscal, considerando a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de ser pacífica em ambas as Turmas de Direito Público a admissão da retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional propôs a inclusão na lista de dispensa de contestar e recorrer o seguinte tema:

> 1.26. Multas
>
> c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.
>
> Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Ao pronunciar-se sobre a proposta, a Secretaria da Receita Federal do Brasil propôs a não inclusão do tema na lista de dispensa de contestar e recorrer, ao que a PGFN respondeu que "*...em que pese a força das argumentações tecidas pela RFB, a tese de mérito explicitada já fora submetida ao Poder Judiciário, sendo por ele reiteradamente rechaçada, de modo que manter a impugnação em casos tais expõe a Fazenda Nacional aos riscos da litigância contra jurisprudência firmada, sobretudo à condenação ao pagamento de multa.",* ou seja, a própria Fazenda Nacional já se curvou à jurisprudência do STJ para desistir de contestar e recorrer da matéria e assim acatar a aplicação, nos lançamentos relativos a fatos geradores anteriores à MP 449, de 2008, a multa moratória de 20% e não a multa de ofício de 75%, nas hipóteses em que esta era mais benéfica.

Assim, mesmo se tratando de lançamento de ofício, a multa imposta a recorrente nas competências 06/2005 a 11/2008 deve ser recalculada conforme redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, conferida pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, "c", do CTN.

Documento nato-digital

Conclusão

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, para cancelar o lançamento relativo às competências 11/2008 a 13/2008, inclusive, e para determinar o recálculo da multa nas competências até 11/2008, conforme redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, conferida pela Lei nº 11.941, 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva

Voto Vencedor

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Redator Designado.

Congratulo a Ilustre Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, relatora destes autos, pela técnica com que expôs e fundamentou seu voto, sempre didático e bem articulado. Todavia, objetivando, respeitosamente, aprimorar o debate e pedindo licença ao bem delineado voto, apresento minha divergência nos termos deste voto, conforme passo a expor.

Inicialmente, pondero ser incontroverso nos autos que a entidade em vergasta possuía certificação e declaração de utilidade pública, ademais a autoridade lançadora não apresentou qualquer exposição que indicasse o não atendimento, pela entidade, dos requisitos dos incisos do art. 55 da Lei 8.212, os quais são, em certa medida, verificados para a concessão da própria certificação de entidade beneficente de assistência social. Neste horizonte, a controvérsia que subsiste é unicamente residual sobre a interpretação correta a ser dada ao hoje revogado § 1.º do art. 55 da Lei 8.212, por não ter sido formulado o requerimento de emissão de ato concessivo de imunidade pelo sujeito autuado, chamado de requerimento para expedição de Ato Declaratório de Reconhecimento de Isenção de Contribuições Sociais pela Receita Federal do Brasil/INSS.

Pois bem. Entendo que tal requerimento é uma condicionante ao gozo da imunidade, além de se apresentar como ato constitutivo do próprio direito a imunidade, de modo que somente poderia ser estabelecido como tal mediante Lei Complementar, na forma já decidida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no Tema 32 da Repercussão Geral ao definir a Tese Firmada no RE 566.622.

Veja-se que pensar como interpretam os defensores do voto vencido, com a devida vênia, destoa da compreensão de que os atos de certificação e outros atos exclusivamente procedimentais devem ser tidos como meramente declaratórios, de modo a não serem compreendidos e aceitos como atos constitutivos de direitos.

Observe, neste horizonte, que a autoridade lançadora procedeu com o lançamento sob o argumento de que o reconhecimento do direito à imunidade (que chamou de “isenção”) se dá através da expedição de Ato Declaratório de Reconhecimento de Isenção de Contribuições Sociais pela Receita Federal do Brasil/INSS, que, assim, passa a ser tido como ato constitutivo, sem efeito retroativo ao cumprimento dos requisitos, em que pese o nominativo “declaratório”

Documento nato-digital

no ato a ser outorgado como constitutivo do direito. Esse viés hermenêutico, com a devida licença, sinaliza afronta a Tese Firmada pelo STF na Repercussão Geral no Tema 32 de sua jurisprudência, o que foi delineado no âmbito do RE 566.622.

De mais a mais, a matéria foi amplamente debatida neste Colegiado em outras ocasiões, a exemplo do exposto nos Acórdãos ns.º 717 (Processo 13888.002343/2008-88) e 718 (l3888.002341/2008-99) de minha relatoria.

Neste sentido, passo a delinear os fundamentos que explicitei naqueles julgados por serem compatíveis em matéria de direito com estes autos em escrutínio.

Ora, já tive a oportunidade de consignar, neste Colegiado, que não pode haver restrição ao gozo da imunidade por lei ordinária, exigindo-se lei complementar para limitação ao poder de tributar (art. 146, II, da Constituição), conforme tese firmada no Tema 32 do STF, de modo que não pode haver óbice maior em lei ordinária (§ 1º do art. 55 da Lei n.º 8.212) para o efetivo gozo da imunidade do art. 195, § 7.º, da Constituição. Em outras palavras, não se pode impor condição constitutiva para gozo da imunidade e essa foi a tese fixada no STF no RE 566.622.

Alega o sujeito passivo que não deveria ter sido autuado, pois é entidade beneficente de assistência social, fazendo jus a imunidade do art. 195, § 7.º, da Carta da República. Sustenta que possui certificação de entidade beneficente (CEBAS), a qual detém efeito declaratório, sendo o direito a imunidade constituído de *per si* ao cumprir os requisitos legais (no caso os incisos do art. 55 da Lei 8.212, face a época em discussão). Argumenta que o atendimento dos requisitos legais é atestado com a emissão da certificação, com efeito *ex tunc*, retroagindo ao momento em que cumpriu as exigências da condição de entidade sem fins lucrativos e beneficente de assistência social.

Consta dos autos que, a despeito do CEBAS e do reconhecimento como entidade de utilidade pública, a recorrente não protocolou o requerimento formal objeto do § 1.º do art. 55 da Lei n.º 8.212, não possuindo, por conseguinte, ato declaratório de isenção [tecnicamente uma imunidade] e, por isso, houve a autuação. Entretanto, a recorrente, considerando a natureza declaratória do CEBAS, aduz que o atendimento dos requisitos necessários a imunidade estão atendidos e que deve ser cancelado o lançamento.

A questão controvertida é o não atendimento, pelo contribuinte, à época de regência, aos termos do hoje revogado § 1º do art. 55 da Lei 8.212. Referido dispositivo, ao que se relata no lançamento, condicionava – após obtenção de certificação –, o gozo (ou concessão) da imunidade *"chamada de isenção"* à apresentação de requerimento junto ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), o qual teria o prazo de trinta dias para despachar o pedido concedendo *"**ato declaratório** de concessão de isenção previdenciária"*.

Entendeu a autoridade autuante que aberto processo de fiscalização para conferir informe de entidade imune declarado em GFIP pela pessoa jurídica, se constatado que não foi formulado o pedido constitutivo do § 1º do art. 55 da Lei 8.212, deve a auditoria fiscal, por atuação vinculada, efetuar o lançamento, determinando e exigindo a tributação do período não recolhido sob alegação de imunidade.

Documento nato-digital

Percebe-se que a fiscalização conduziu a análise do lançamento entendendo não ter o recorrente atendido aos requisitos formais para a fruição da imunidade não obtendo ato concessivo para o direito a imunidade, que chama de isenção, sendo o seu proceder tangenciado pelo § 1.º do art. 55 da Lei 8.212, mesmo que o contribuinte possua certificação de entidade beneficente e cumpra requisitos dos incisos do antigo art. 55 da Lei 8.212.

Para a fiscalização, após a obtenção da certificação e da utilidade pública, que atestam a condição beneficente e a finalidade não lucrativa, precisa o contribuinte requerer o que chama de "isenção" e, no caso concreto, o sujeito passivo não formulou o requerimento necessário à outorga do benefício, ou ao menos não comprovou nos autos o requerimento, pois diz tê-lo feito, pelo que deve-se entender que deixou de peticionar ao INSS, que teria o prazo de trinta dias para decidir sobre o direito ao gozo da imunidade na literalidade do § 1º do art. 55, e, no fim da análise, emitiria o ato declaratório constitutivo da benesse.

Em sessão anterior deste Colegiado, o Insigne Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, pontuou, em razões de decidir, que não foi declarada a inconstitucionalidade do § 1º do art. 55 da Lei n.º 8.212. A afirmativa seria extraída da assentada do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n.º 566.622, com Repercussão Geral (Tema 32), bem como das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI's) convertidas em Ações de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF's) ns.º 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228.

Por conseguinte, sem a inconstitucionalidade declarada ao § 1º do art. 55 da Lei n.º 8.212 e inexistindo a postulação administrativa ao INSS, via requerimento para outorga da imunidade, entende que tais casos impõem manter a determinação e exigência do crédito tributário constituído pelo lançamento, pois o contribuinte não tem direito a específica salvaguarda estabelecida na Carta da República, não gozando do direito à usufruir da imunidade, na forma do art. 195, § 7.º, da Constituição, falta-lhe o requerimento apto ao deferimento do benefício na forma imposta pela lei ordinária (§ 1º do art. 55 da Lei n.º 8.212).

No caso concreto destes autos inexiste controvérsia quanto ao certificado. O ponto é a inexistência do ato declaratório de imunidade, chamado de isenção, a teor do requerimento que lhe daria origem na forma prescrita no § 1.º do art. 55 da Lei 8.212.

A problemática em discussão é, portanto, a normatividade do § 1º do art. 55 da Lei n.º 8.212 e a extensão do precedente da Excelsa Corte no Tema 32 da Repercussão Geral.

Para sanar o litígio, penso que deve ser formulado as seguintes proposições para encontrar a solução a partir das respostas encontradas:

> - A Tese formulada no Tema 32 da Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal afeta o § 1º do art. 55 da Lei n.º 8.212?
>
> - Se sim, em qual extensão?

Para chegar as respostas, percebo ser necessário, ainda, responder e refletir em conjunto sobre o seguinte:

> - Cumpridos os requisitos materiais para a imunidade, mas, eventualmente, não sendo atendido o requisito formal do § 1º do art. 55 da Lei n.º 8.212 (em sua literalidade), deve ser efetivado lançamento pela autoridade fiscal?

Documento nato-digital

> - Como esse ato de lançar, se ocorrer, deve ser visualizado normativamente frente a Tese formulada no Tema 32 da Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal?
>
> - Se for efetivado o lançamento pela autoridade fiscal com fundamento no § 1º do art. 55 da Lei n.º 8.212 (ausência de requerimento, não ocorrendo o ato declaratório constitutivo), atestando, lado outro, a própria autoridade fiscal, a certificação que confirma o cumprimento das contrapartidas de imunidade, pode o contencioso administrativo cancelar o lançamento ante a materialidade informada ou está limitado a literalidade da norma do § 1º do art. 55 da Lei n.º 8.212, sob pena de extrapolar suas funções de controle do ato de lançamento, inclusive violando a Súmula CARF n.º 2?

Doravante, entendo ser necessário analisar o histórico que envolve a interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal ao art. 195, § 7.º, da Carta Política, inclusive com especial atenção as *ratione decidendi* do Recurso Extraordinário n.º 566.622, com Repercussão Geral – Tema 32.

Neste horizonte, relembro, inicialmente, que no Mandado de Injunção (MI) n.º 232, julgado trinta anos atrás, em 02/08/1991 (voto de mérito do relator em 06/02/1991, confirmado na assentada final em 02/08/1991, sem alterações), a Excelsa Corte, naquela oportunidade, declarava o estado de mora em que se encontrava o Congresso Nacional, em relação ao art. 195, § 7.º, da Constituição Federal, ordenando providências legislativas para o cumprimento da obrigação de legislar. Eis a ementa daquele ínclito julgado, *in verbis:*

> MANDADO DE INJUNÇÃO.
> - Legitimidade ativa da requerente para impetrar mandado de injunção por falta de regulamentação do disposto no par. 7º do artigo 195 da Constituição Federal.
> - Ocorrência, no caso, em face do disposto no artigo 59 do ADCT, de mora, por parte do Congresso, na regulamentação daquele preceito constitucional.
> Mandado de injunção conhecido, em parte, e, nessa parte, deferido para declarar-se o estado de mora em que se encontra o Congresso Nacional, a fim de que, no prazo de seis meses, adote ele as providências legislativas que se impõem para o cumprimento da obrigação de legislar decorrente do artigo 195, par. 7º, da Constituição, sob pena de, vencido esse prazo sem que essa obrigação se cumpra, passar o requerente a gozar da imunidade requerida. (MI 232, Relator MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 02/08/1991, DJ 27-03-1992 PP-03800 EMENT VOL-01655-01 PP-00018 RTJ VOL-00137-03 PP-00965, Transitada em julgado em 08/04/1992)

Naquela assentada já se consignava, observe-se, tratar o art. 195, § 7.º, da Carta da República de imunidade – e não de "isenção" –, como escrito na literalidade da redação do dispositivo. Aliás, especialmente Sua Excelência o Ministro Marco Aurélio, já compondo a Excelsa Corte na ocasião, pontuava ao julgar o MI 232, *ipsis litteris:*

> Com isso, concluo pelo acolhimento do pedido e estabeleço os requisitos que poderão vir a ser substituídos por uma outra legislação específica, tomando de empréstimo o que se contém no CTN quanto à imunidade relativa aos tributos e que beneficia as entidades mencionadas no § 7.º do artigo 195 da Carta.

Curiosamente, mesmo antes de finalizado o julgamento do MI 232 (em 02/08/1991), sobreveio a Lei (ordinária) n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, publicada em 25/07/1991, que entrou em vigor na data de sua publicação e trouxe a seguinte disciplina normativa no art. 55, *verbo ad verbum:*

> 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:

Documento nato-digital

> I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;
> II - seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;
> III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;
> 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 Conselho Nacional da Seguridade Social 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.** *(Negritei)*
> § 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.

Vale dizer, por ocasião do julgamento do MI 232, em 02/08/1991, o art. 55 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, publicada em 25/07/1991, já estava em vigor e, ainda assim, o Supremo Tribunal Federal decidiu sobre a omissão legislativa formalizando na ocasião o dispositivo: *"declarar-se o estado de mora em que se encontra o Congresso Nacional, a fim de que, no prazo de seis meses, adote ele as providências legislativas que se impõem para o cumprimento da obrigação de legislar decorrente do artigo 195, par. 7º, da Constituição".*

Por sua vez, no Mandado de Injunção n.º 605 (julgado em 30/08/2001, DJ 28/09/2001), impetrado por entidade sem fins lucrativos, que se dizia beneficente, Sua Excelência o Ministro Ilmar Galvão entendeu ser a impetrante carecedora da ação, pois, a pretexto de obter o suprimento da omissão do legislador, como ocorreu no MI 232, na verdade, pretendia a correção do vício de inconstitucionalidade, vez que a matéria do art. 195, § 7.º, da Constituição Federal, ao tempo da nova impetração e pelo que alegava o próprio impetrante, estava sendo reconhecida pelo Poder Público como regulamentada no art. 55 da Lei 8.212/1991, com as alterações da Lei 9.732/1998, ainda que o Supremo não tivesse reconhecido essa regulamentação ao julgar o MI 232, que foi julgado em momento posterior a vigência legislativa daquela norma do art. 55. Eis a ementa do julgado:

> EMENTA: MANDADO DE INJUNÇÃO. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ART. 195, § 7.º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI N.º 9.732/98.
> Não cabe mandado de injunção para tornar efetivo o exercício da imunidade prevista no art. 195, § 7.º, da Carta Magna, com alegação de falta de norma regulamentadora do dispositivo, decorrente de suposta inconstitucionalidade formal da legislação ordinária que disciplinou a matéria. Impetrante carecedora da ação. (MI 605, Relator ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2001, DJ 28/09/2001 PP-00038 EMENT VOL-02045-01 PP-00051)

Após longas controvérsias e decisões sem efeitos vinculantes acerca do art. 195, § 7.º, da Constituição, e sua regulamentação e o aspecto do art. 55 da Lei 8.212, o Supremo Tribunal Federal recebeu em seu protocolo, em 09/10/2007, o Recurso Extraordinário n.º 566.622, que teve a sua Repercussão Geral reconhecida, em 23/02/2008, gerando o Tema 32, conforme ementa que se reproduz:

> REPERCUSSÃO GERAL - ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - IMUNIDADE - CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - ARTIGO 195, § 7º, DA

Documento nato-digital

> CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Admissão pelo Colegiado Maior. (RE 566.622 RG, Relator: MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 21/02/2008, DJe-074 DIVULG 24/04/2008 PUBLIC 25/04/2008 EMENT VOL-02316-09 PP-01919)

Para a referida Repercussão Geral anotou-se o Tema 0032, com o título do debate a ser sanado: *"Reserva de lei complementar para instituir requisitos à concessão de imunidade tributária às entidades beneficentes de assistência social"* (23/02/2008).

Vale dizer que foi firmado tema para definir, a luz dos arts. 146, inciso II, e 195, § 7.º, da Constituição, se os requisitos legais necessários para as entidades beneficentes de assistência social exercerem a imunidade relativa às contribuições de seguridade social podem ser previstos em lei ordinária ou se a disciplina deve vir, exclusivamente, em lei complementar.

Hodiernamente, a Tese Fixada é: *"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"* (18/12/2019, Tese do Tema 32/STF).

Porém, em assentada inicial à embargos de declaração da Procuradoria da Fazenda Nacional, a Tese Fixada (hoje superada) tinha sido anotada, nestes termos: *"Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar"* (23/02/2017).

Colhe-se na leitura pública das peças do referido RE 566.622, com acesso no site do Supremo Tribunal Federal[1], que no Acórdão de Apelação Cível n.º 2005.04.01.025105-2/RS, do Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, o caso concreto tangencia sobre a vindicada imunidade a que faria jus a "Sociedade Beneficente de Parobé" (atual Associação Beneficente de Parobé, nomenclatura colhida em embargos de declaração pendente de julgamento no RE 566.622, protocolado em 15/05/2020 e concluso em 27/05/2020).

Lê-se no acórdão do STF e nas peças processuais com acesso público pelo site da Excelsa Corte que na origem do caso concreto tem-se "ação anulatória" objetivando cancelar NFLD (n.º 32.725.284-7) de determinação e exigência de contribuições sociais previdenciárias patronais do período de apuração compreendido entre 10/1992 a 09/1998, inclusive, no valor de R$ 2.192.202,66 (montante consolidado em Dezembro de 1998).

Para o citado período da exigência fiscal inexiste reconhecimento de utilidade pública federal (obtida só após o período fiscalizado) e não há o "Certificado de Registro de Entidade de Fins Filantrópicos"/CEBAS. Tais informes probatórios se extraem do acórdão do TRF-4, acessível no site do STF a partir da disponibilidade das peças processuais. Por óbvio, inexiste no caso concreto o requerimento do § 1.º do art. 55 da Lei 8.212 (o mesmo que falta nestes autos, não havendo o ato declaratório tido pela fiscalização como constitutivo).

Ainda, quanto ao contexto probatório do caso concreto no RE 566.622, consta que o juízo de primeiro grau julgou procedente o pedido de cancelamento do lançamento formulado pela entidade, considerando que restava comprovada a imunidade do art. 195, § 7.º, da

---

[1] http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2565291

Documento nato-digital

Constituição Federal, pois a entidade cumpria os requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN), tendo incidentalmente, em controle difuso, pontuado que não era necessário a entidade observar o art. 55 da Lei nº 8.212, por ser inconstitucional (todo ele, artigo 55), de modo a apontar o CTN como a norma adequada para a disciplina da imunidade prevista nos termos do art. 195, § 7.º, da Constituição, combinada com a disciplina do art. 146, inciso II, da Carta da República.

O CEBAS e a utilidade pública no período da exigência fiscal não foram, portanto, necessários ao reconhecimento da imunidade. Por óbvio, também, não foi exigido o requerimento previsto no § 1.º do art. 55 da Lei 8.212, que só ocorre se houver CEBAS e utilidade pública.

O Egrégio Tribunal Regional, lado outro, entendeu que a norma do art. 195, § 7.º, da Constituição Federal pode ser integralmente regulado por lei ordinária (como o fez a decisão de piso), não sendo exigido lei complementar para quaisquer matérias. Logo, o CEBAS e a utilidade pública seriam documentos necessários e imprescindíveis ao reconhecimento da imunidade, por força da disciplina do art. 55 da Lei 8.212.

De toda sorte, em flexibilização do entendimento firmado, a Corte de origem reconheceu que os certificados expedidos pelo Poder Público têm eficácia declaratória e constituem prova pré-constituída de situação fática constitutiva de imunidade.

Deste modo, o Egrégio TRF-4 esclareceu que admite que as entidades possam, por outros meios, comprovar que, materialmente, fazem jus a imunidade, de modo a permitir que lhe seja concedido o benefício mesmo sem CEBAS ou sem a declaração de utilidade pública. No entanto, para aquele caso concreto (hoje debatido no RE 566.622) considerou não constar nos autos elementos probatórios suficientes a fim de conferir à prova documental eficácia retroativa, especialmente em razão da lei ordinária (Lei 8.212, art. 55) possuir maior extensão (mais requisitos) que o art. 14 do CTN, tendo a entidade se limitado a produzir provas com base em normativo de menor amplitude, pelo que, por óbvio, juntou menos elementos de prova do que o necessário, especialmente não apresentando a certificação (CEBAS).

Em suma, a entidade não comprovou, ainda que materialmente, os requisitos previstos na lei ordinária (art. 55 da Lei 8.212) por entender que não devia a ela se submeter, mas observou e demonstrou se adequar e cumprir o art. 14 do CTN. Não comprovou CEBAS, não comprovou utilidade pública, não comprovou gratuidade na forma do inciso III do art. 55 e, por óbvio, não requereu o benefício na forma do § 1.º do art. 55 da Lei 8.212, não possuindo ato declaratório.

Irresignada com a reforma da sentença pelo Egrégio TRF, a entidade interpôs o recurso extraordinário, que tomou ampla repercussão geral, e formulou o pedido específico, a saber: *"a) seja provido o presente recurso extraordinário, mediante o reconhecimento da violação pela decisão recorrida ao disposto nos artigos 195, § 7º e 146, inciso II da Constituição Federal, declarando-se o direito da recorrente à imunidade tributária ao recolhimento de contribuições sociais previdenciárias patronais - uma vez que a mesma atende a todos os requisitos dispostos no artigo 14 do CTN (conforme expressamente reconhecido pela decisão recorrida), norma apta a regulamentar a imunidade tributária em discussão, forte nos artigos 195, §7º e 146, inciso II da Constituição Federal e artigo 14 do CTN - e*

Documento nato-digital

consequentemente, anulando-se o débito previdenciário objeto da presente demanda, consubstanciado nos autos da NFLD nº 32.725.284-7".

Em mérito, a entidade pretendia sua imunidade, eis que atende o art. 14 do CTN e, em plano de fundo, objetivava a inconstitucionalidade de todo o art. 55 da Lei 8.212.

E o que fez o STF em termos de mérito o RE 566.622? Cancelou o lançamento, vez que na origem havia afirmativa no sentido de que o mero cumprimento do art. 14 do CTN era suficiente para cancelar a exigência fiscal, sem ser necessário cumprir o art. 55 da Lei 8.212.

Aliás, o STF não só cancelou o lançamento como firmou tese a ser seguida com o enunciado: *"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"* (18/12/2019, Tese do Tema 32/STF).

Logo, pela leitura da tese e do resultado concreto, a lei complementar exigível é o art. 14 do CTN e o fato da lei ordinária poder tangenciar aspectos procedimentais e sobre certificação, nem por isso, faz imperar o art. 55 da Lei 8.212.

No voto condutor vencedor do relator no Supremo Tribunal Federal, no RE 566.622, da lavra de Sua Excelência Ministro Marco Aurélio, consignou-se o seguinte esclarecimento para a matéria de fato, extraído das instâncias inferiores (soberana nos assuntos fáticos), com as pertinentes e necessárias razões de decidir em relação ao ponto, conforme se extrai do acórdão da Excelsa Corte:

> O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Sociedade Beneficente de Parobé, mantenedora do Hospital São Francisco de Assis, mediante o recurso extraordinário, interposto com alegada base na alínea "a" do permissivo constitucional, insurge-se contra o acórdão, de folha 570 a 579, por meio do qual o Tribunal Regional Federal da 4ª Região deu provimento a apelação do Instituto Nacional do Seguro Social, assentando a constitucionalidade da redação original do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, ante o previsto no artigo 195, § 7º, da Carta Federal. O dispositivo ordinário estabeleceu as condições legais, requeridas pelo preceito constitucional, para entidades beneficentes de assistência social gozarem da imunidade tributária em relação às contribuições de seguridade social.
>
> Na origem, a recorrente formalizou ação ordinária anulatória de débito fiscal, objetivando ver afastada a cobrança de contribuições sociais, porque seria titular da imunidade tributária prevista no artigo 195, § 7º, do Diploma Maior. O Juízo reconheceu a existência do direito pleiteado.
>
> Citou resultado de perícia contábil (folha 248 a 251) no sentido de a Sociedade Beneficente preencher os requisitos versados no artigo 14 do Código Tributário Nacional e reconheceu a inconstitucionalidade incidental do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, haja vista ter invadido campo reservado a lei complementar, segundo o artigo 146, inciso II, da Carta da República.
>
> O Tribunal Regional, ao reformar a sentença, disse da ausência da imunidade, asseverando serem legítimas as exigências enumeradas no mencionado artigo 55, porquanto traduzem requisitos objetivos à caracterização da instituição como beneficente e filantrópica. Frisou o precedente do Supremo na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028/DF, relator ministro Moreira Alves, julgada em 11 de novembro de 1999, para afastar a necessidade de lei complementar a dispor sobre as condições essenciais a alcançar a imunidade questionada. Consignou remissão genérica a lei, sem referência expressa a norma complementar, pelo artigo 195, § 7º, da Carta de 1988, a disciplinar as formalidades indispensáveis ao implemento do direito,

Documento nato-digital

revelada, assim, a possibilidade de regulação da matéria por lei ordinária sem que isso implique ofensa ao artigo 146, inciso II, da Carta Fundamental.
(...)
É o relatório.
VOTO
(...)

Incumbe ao Supremo, portanto, neste momento, elucidar a questão, fixando, com contornos de definitividade, a delimitação da competência regulatória concernente à regra do § 7º do artigo 195 da Carta de 1988.
(...)

O que se tem quanto à imunidade tributária do § 7º do artigo 195 da Carta da República? Segundo o preceito, são "isentas" de contribuição à seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que "atendam às exigências estabelecidas em lei." O equívoco da redação já foi superado pelo Supremo na mencionada Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028/DF, relator ministro Moreira Alves. Não se trata de isenção, mas de imunidade, autêntica "limitação ao poder de tributar".
(...)

Cabe à lei ordinária apenas prever requisitos que não extrapolem os estabelecidos no Código Tributário Nacional ou em lei complementar superveniente, sendo-lhe vedado criar obstáculos novos, adicionais aos já previstos em ato complementar. Caso isso ocorra, incumbe proclamar a inconstitucionalidade formal. Revelada essa óptica, cumpre assentar a pecha quanto ao artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, revogado pela Lei nº 12.101, de 2009.

Consoante a redação primitiva do aludido artigo 55 e incisos, as entidades beneficentes de assistência social apenas podem usufruir do benefício constitucional se atenderem, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

– Inciso I: serem reconhecidas como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

– Inciso II: serem portadoras do Cerificado ou do Registro de Entidades de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;

– Inciso III: promoverem a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;
(...)

Salta aos olhos extrapolar o preceito legal o rol de requisitos definido no artigo 14 do Código Tributário Nacional. Não pode prevalecer a tese de constitucionalidade formal do artigo sob o argumento de este dispor acerca da constituição e do funcionamento das entidades beneficentes. De acordo com a norma discutida, entidades sem fins lucrativos que atuem no campo da assistência social deixam de possuir direito à imunidade prevista na Carta da República enquanto não obtiverem título de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal, bem como o Certificado ou o Registro de Entidades de Fins Filantrópicos fornecido, exclusivamente, pelo Conselho Nacional de Serviço Social. Ora, não se trata de regras procedimentais acerca dessas instituições, e sim de formalidades que consubstanciam *"exigências estabelecidas em lei"* ordinária para o exercício da imunidade. Tem-se regulação do próprio exercício da imunidade tributária em afronta ao disposto no artigo 146, inciso II, do Diploma Maior.

Sob o pretexto de disciplinar aspectos das entidades pretendentes à imunidade, o legislador ordinário restringiu o alcance subjetivo da regra constitucional, impondo condições formais reveladoras de autênticos limites à imunidade. De maneira disfarçada ou não, promoveu regulação do direito sem que estivesse autorizado pelo artigo 146, inciso II, da Carta.
(...)

Em síntese conclusiva: o artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, prevê requisitos para o exercício da imunidade tributária, versada no § 7º do artigo 195 da Carta da República, que revelam verdadeiras condições prévias ao aludido direito e, por isso, deve ser reconhecida a inconstitucionalidade formal desse dispositivo no que extrapola

Documento nato-digital

> o definido no artigo 14 do Código Tributário Nacional, por violação ao artigo 146, inciso II, da Constituição Federal. Os requisitos legais exigidos na parte final do mencionado § 7º, enquanto não editada nova lei complementar sobre a matéria, são somente aqueles do aludido artigo 14 do Código.
>
> Chego à solução do caso concreto ante a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, e a moldura fática delineada no acórdão recorrido.
>
> Atua-se em sede excepcional à luz da base fática delineada pelo Tribunal de origem, considerando-se as premissas constantes do acórdão impugnado. Há de se realizar o enquadramento jurídico-constitucional relativo ao teor do pronunciamento atacado.
>
> O Juízo, ao julgar procedentes os pedidos formulados, assentou satisfazer a recorrente as condições estabelecidas no artigo 14 do Código Tributário Nacional, dispensando-a de cumprir os requisitos do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, por concluir pela inconstitucionalidade formal do preceito. Essa questão de fato não foi alvo de impugnação no Tribunal Regional, tendo a sentença sido reformada ante entendimento diverso quanto à validade da norma ordinária.
>
> Assim, sendo estreme de dúvidas – porquanto consignado na instância soberana no exame dos elementos probatórios do processo – que a recorrente preenche os requisitos veiculados no Código Tributário, dou provimento ao recurso para, declarando a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, restabelecer o entendimento constante da sentença e assegurar o direito à imunidade de que trata o artigo 195, § 7º, da Carta Federal e, consequentemente, desconstituir o crédito tributário inscrito na Certidão de Dívida Ativa nº 32.725.284-7, com a extinção da respetiva execução fiscal. Ficam invertidos os ônus de sucumbência.

No voto condutor da divergência, da lavra de Sua Excelência Ministro Teori Zavascki, consignou-se o seguinte esclarecimento para a matéria de fato, extraído das instâncias inferiores (soberana nos assuntos fáticos), com as pertinentes e necessárias razões de decidir em relação ao ponto, conforme se extrai do acórdão da Excelsa Corte:

> O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI – 1. Na sessão Plenária de 4 de junho de 2014, foram apregoados para julgamento conjunto 4 ações diretas de inconstitucionalidade (ADI´s 2028; 2036; 2228; e 2621), então atribuídas à relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, e um recurso extraordinário (RE 566.622, representativo do Tema 032, segundo o módulo de repercussão geral do sítio do Tribunal), este de relatoria do Ministro Marco Aurélio. Os 5 casos compartilham uma base discursiva comum. Em todos eles, entidades dedicadas a serviços de saúde e de educação questionam a legitimidade de dispositivos da legislação ordinária e infraconstitucional que estabeleceram requisitos e procedimentos a serem cumpridos para fins de enquadramento na qualificação de "entidades beneficentes de assistência social", indispensável para a fruição da imunidade prevista no art. 195, § 7º, do texto constitucional.
>
> Na ocasião, o voto do Ministro Joaquim Barbosa, relator das ADIs teve a seguinte conclusão:
>
> > "Ressalvando expressamente a possibilidade de exame da intensidade da restrição que o critério adotado para reconhecimento da imunidade impõe às escolhas lícitas do cidadão em suas atividades beneficentes e filantrópicas, julgo parcialmente procedentes as ações diretas de inconstitucionalidade, confirmando a medida liminar, para reconhecer a inconstitucionalidade do art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 24/7/1991, e acrescentou-lhe os § § 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º, da Lei nº 9.732, de 11/12/1998.
> >
> > Declaro inconstitucionais o art. 55, II da Lei 8.212/1991, tanto em sua redação original, como na redação dada pela Lei 9.429/1996, o art. 18, III e IV, da Lei 8.742/1993, do art. 2º, IV, 3º, VI, §§ 1º e 4º e par. ún., do Decreto 2.536/1998 e dos arts. 1º, IV, 2º, IV, §§ 3º e 7º, § 4º, do Decreto 752/1993.

Documento nato-digital

Em relação ao RE 566.622, dou-lhe provimento.
É como voto."

O Ministro Marco Aurélio, relator do RE 566.622, votou, por sua vez, pelo provimento do recurso, *"declarando a inconstitucionalidade do art. 55 da Lei 8.212, de 1991".* A Ministra Cármen Lúcia e o Ministro Roberto Barroso aderiram aos votos proferidos pelos relatores. Nesse estágio do julgamento, pedi vista dos autos.

(...)

4. O debate a respeito do instrumento normativo apropriado à regulamentação de imunidades é antigo, remontando à ordem constitucional pretérita (RE 93.770, 1ª Turma, Rel. Min. Soares Muñoz, DJ de 3/4/81). Ainda sob a sua égide, cunhou-se conhecida doutrina que distingue dois campos de conformação legislativa diversos, um deles passível de satisfação por lei ordinária, respeitante a aspectos de constituição e funcionamento de entidades de assistência social, e outro, acessível apenas à valoração do legislador complementar, referente aos "lindes objetivos" da própria imunidade.

(...)

Posteriormente, e agora tendo por objeto a imunidade de contribuições previdenciárias hospedada no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, a mesma doutrina foi invocada para validar dispositivo do art. 55, II, da Lei 8.212/91, que exige a obtenção do certificado de entidade de fins filantrópicos como requisito para o enquadramento na situação de imunidade. Nesta ocasião, decidiu-se que *"Sendo o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos mero reconhecimento, pelo Poder Público, do preenchimento das condições de constituição e funcionamento, que devem ser atendidas para que a entidade receba o benefício constitucional, não ofende os arts. 146, II, e 195, § 7º, da Constituição Federal a exigência de emissão e renovação periódica prevista no art. 55, II, da Lei 8.212/91"* (RE 428815 AgR, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 24/6/05)

(...)

Esse entendimento esposado pelo Min. Sepúlveda Pertence parece bem compatibilizar a utilização das leis complementar e ordinária no tocante à regulamentação, respectivamente, das imunidades tributárias e das entidades que dela devem fruir.

(...)

(...). 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.

(...)

(...). Ainda persiste uma indesejável percepção de incerteza neste particular, o que tem fomentado um pródigo contencioso judicial no tema.

A subsistência dessa indefinição deve-se, é preciso dizê-lo, a certa fluidez do critério eclético (objetivo-subjetivo) que tem sido prestigiado na jurisprudência da Corte, sobretudo quando considerada a natureza – eminentemente subjetiva – da imunidade radicada no art. 195, § 7º, da CF.

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, (...).

(...)

Documento nato-digital

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.

6. Há quem compreenda que – mesmo diante da literalidade do art. 195, § 7º, da CF – não haveria espaço algum para a atuação do legislador ordinário na matéria. (...)
(...)
7. Resta saber, enfim, qual é a espécie legislativa que deve ser manipulada para garantir que o art. 195, § 7º, da CF alcance os elevados propósitos que lhe foram assinalados. Não são desprezíveis os argumentos que enxergam na lei ordinária veículo apropriado à definição do conceito de entidade beneficente. (...).

Sem embargo dessas ponderáveis razões, não há como negar a superioridade da tese contrária, que reclama lei complementar para esse desiderato. É que a imunidade se diferencia das isenções e demais figuras de desoneração tributárias justamente por cumprir uma missão mais nobre do que estas últimas. A imunidade de contribuições sociais serve não apenas a propósitos fiscais, mas à consecução de alguns dos objetivos que são fundamentais para a República, como a construção de uma sociedade solidária e voltada para a erradicação da pobreza. Objetivos fundamentais da República não podem ficar à mercê da vontade transitória de governos. (...).

Ora, se assim é, não se pode conceber que fique o regime jurídico das entidades beneficentes sujeito a flutuações legislativas erráticas, não raramente influenciadas por pressões arrecadatórias de ocasião. É inadmissível que tema tão sensível venha a ser regulado, por exemplo, por meio de medida provisória, como já ocorreu (MP´s 2.187/01 e 446/08).
(...)

Tendo em vista, portanto, a relevância maior das imunidades de contribuições sociais para a concretização de uma política de Estado voltada à promoção do mínimo existencial e a necessidade de evitar que sejam as entidades compromissadas com esse fim surpreendidas com bruscas alterações legislativas desfavoráveis à continuidade de seus trabalhos, deve incidir, no particular, a reserva legal qualificada prevista no art. 146, II, da Constituição Federal. É essencial frisar, todavia, que essa proposição não produz uma contundente reviravolta na jurisprudência da Corte a respeito da matéria, mas apenas um reajuste pontual. Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. 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.

8. Justamente por isso, a consolidação desse entendimento não há de culminar na procedência integral das ações propostas. Neste ponto, há que consignar uma divergência com os votos até aqui proferidos. São inconstitucionais, pelas razões antes expostas, os artigos da Lei 9.732/98que criaram contrapartidas a serem observadas pelas entidades beneficentes. Também o são os dispositivos infra legais atacados nessas ações (arts. 1º IV; 2º, IV e §§ 1º e 3º; 7º, § 4º, do Decreto 752/93), que perderam o indispensável suporte legal do qual derivam. Contudo, não há vício formal – nem tampouco material – nas normas acrescidas ao inciso II do art. 55 da Lei 8.212/91 pela Lei 9.429/96 e pela MP 2.187/01, essas últimas impugnadas pelas ADI´s 2228 e 2621.
(...)

(...). Como o conteúdo da norma tem relação com a certificação da qualidade de entidade beneficente, fica afastada atese de vício formal. Cuidam essas normas de meros aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade. Neste aspecto, sempre caberá lei ordinária, como já reafirmado em outras oportunidades pela jurisprudência do STF. É insubsistente, ainda, a alegação de violação aos §§ 1º e 6º do art. 199 da CF, por confusão dos conceitos de entidade beneficente e entidade filantrópica. A mera designação, pela Lei 9.429/96, do certificado necessário para fruir a imunidade como Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos não induz à conclusão de que todos os serviços tenham que ser forçosamente prestados de modo gratuito. (...).

Documento nato-digital

> Também não é possível extrair, como quer a requerente, da mera exigência de registro e obtenção de certificado, uma violação implícita à vedação de delegação de poderes. Trata-se, no ponto, de competência administrativa legítima (...).
> (...)
> 10. Uma consideração específica há de ser feita em relação ao recurso extraordinário 566.622, que também enfrenta a problemática aqui tratada a respeito do veículo normativo adequado para dispor sobre o modo beneficente a ser observado pelas entidades imunes do art. 195, § 7º, da CF. O acórdão recorrido, proveniente do TRF da 4ª Região, indeferiu a imunidade pleiteada pela recorrente, a Sociedade Beneficente de Parobé, louvando-se não apenas em elementos jurídicos, mas também em circunstâncias de fato. No plano jurídico, embora acatando a decisão liminar proferida na ADI 2028, assentou aquela Corte Federal "a legitimidade das exigências elencadas na Lei nº 8.212/91, na medida em que traduzem os requisitos objetivos inerentes à caracterização da entidade como beneficente e filantrópica", no que incluiu, especificamente, a apresentação de título de utilidade pública federal e, à época, do certificado de registro de entidade de fins filantrópicos. Quanto ao outro aspecto, o acórdão recorrido afirmou expressamente a ausência de provas suficientes sobre importantes fatos da causa, a saber: (a) "quanto ao primeiro requisito da Lei nº 8.212/91, há lei municipal e estadual declarando a utilidade pública da entidade, faltando a declaração na esfera federal"; e (b) "não há nos autos o certificado de entidade de fins filantrópicos, fornecido pelo CNAS, nem existem elementos que permitam inferir o momento em que implemento de todos os requisitos legais para a concessão do benefício, para conferir à prova documental eficácia retroativa".
> A tese subscrita no recurso extraordinário é apenas uma, de infringência aos arts. 146, II, e 195, § 7º, da CF, sob a alegação de que somente os requisitos do CTN poderiam ser exigidos para fins de fruição da imunidade de contribuições sociais. Bem se percebe, assim, que, não obstante o voto ora proferido reconhecer a reserva de lei complementar como veículo adequado à definição do modo beneficente de prestar assistência social, em especial quanto a contrapartidas, este fundamento não é suficiente para conduzir um juízo de provimento do recurso extraordinário. É que, conforme explicitado, há também um domínio jurídico suscetível de disciplina por lei ordinária, como o que diz respeito à outorga a determinado órgão da competência de fiscalizar, mediante a emissão de certificado, o suprimento dos requisitos para fruição da imunidade do art. 195, §7º, da CF. E ficou expresso, no acórdão recorrido, que a demandante não satisfez uma das exigências validamente previstas ela Lei 8.212/91, a saber, a do seu art. 55, I, de obtenção de título de utilidade pública federal. Isto é bastante para manter a autoridade do acórdão recorrido, frustrando a pretensão recursal.
> Sugere-se, assim, quanto ao Tema 32, seja consolidada, para efeitos de repercussão geral, a tese de que a reserva de lei complementar aplicada à regulamentação da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da CF limita-se à definição de contrapartidas a serem observadas para garantir a finalidade beneficente dos serviços prestados pelas entidades de assistência social, o que não impede seja o procedimento de habilitação dessas entidades positivado em lei ordinária.
> 11. Ante o que se vem de expor, manifesto-me no sentido de que:
> (...)
> (d) seja negado provimento ao RE 566.622; e (e) caso se confirme, nos demais pontos, diferentemente do aqui sustentado, a orientação adotada no voto do Ministro relator, que a declaração de inconstitucionalidade do art. 55, II, da Lei 8.212/91 (na redação que lhe foi conferida tanto pela Lei 9.429/96 quanto pela MP 2.187/01), bem como do art. 9º, § 3º; e 18, III e IV, da Lei 8.742/93 (na redação que lhes foi conferida pela MP 2.187/01), seja formalizada sem pronúncia de nulidade, pelo prazo de 24 meses, comunicando-se o parlamento a respeito do que vier a ficar decidido para que delibere aquela instância da maneira que entender conveniente.

Em aditamento ao voto condutor vencedor do relator, da lavra de Sua Excelência Ministro Marco Aurélio, consignou-se o seguinte esclarecimento em respeitosa contraposição ao afirmado pela douta divergência:

Documento nato-digital

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Indiquei o adiamento da apreciação deste processo considerados os pedidos de vista das ações diretas de inconstitucionalidade nº 2.028, nº 2.036, nº 2.228 e nº 2.621, bem assim a divergência suscitada pelo ministro Teori Zavascki em relação ao voto mediante o qual dei provimento ao recurso, consignando:

> O Juízo, ao julgar procedentes os pedidos formulados, assentou satisfazer a recorrente as condições estabelecidas no artigo 14 do Código Tributário Nacional, dispensando-a de cumprir os requisitos do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, por concluir pela inconstitucionalidade formal do preceito. Essa questão de fato não foi alvo de impugnação no Tribunal Regional, tendo a sentença sido reformada ante entendimento diverso quanto à validade da norma ordinária.
>
> Assim, sendo estreme de dúvidas – porquanto consignado na instância soberana no exame dos elementos probatórios do processo – que a recorrente preenche os requisitos veiculados no Código Tributário, dou provimento ao recurso para, declarando a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, restabelecer o entendimento constante da sentença e assegurar o direito à imunidade de que trata o artigo 195, § 7º, da Carta Federal e, consequentemente, desconstituir o crédito tributário inscrito na Certidão de Dívida Ativa nº 32.725.284-7, com a extinção da respetiva execução fiscal. Ficam invertidos os ônus de sucumbência.

O ministro Teori Zavascki, ao manifestar-se, afirmou dissentir apenas no tocante à questão de fato. Consoante discorreu, há duplo fundamento no acórdão recorrido: além da matéria relativa à inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, o Tribunal teria assentado a não comprovação da observância de outros requisitos para fruição da imunidade. Segundo a óptica, surgiria impróprio, ante o obstáculo fático, prover o recurso.

Ao reexaminar o pronunciamento atacado, identifiquei a inexistência de fundamento de fato autônomo apto a ensejar o desprovimento do extraordinário. O Colegiado de origem afastou a incidência dos artigos 1º, 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/1998, presente o implemento de medida acauteladora no processo relevador da ação direta de inconstitucionalidade nº 2.028. Consignou a inexigibilidade de prestação exclusivamente gratuita de serviços à comunidade e da comprovação da oferta dos serviços ao Sistema Único de Saúde, no percentual de 60%.

Nada obstante, o Tribunal local aplicou ao caso a redação original do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991. Com base nele, fez ver que o recorrente não apresentou Certificado de Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social. Salientou a ausência de elementos probatórios a atestarem o preenchimento de todos os pressupostos legais.

Em voto, declarei a inconstitucionalidade de todo o artigo 55 do aludido diploma, concluindo pela incidência do artigo 14 do Código Tributário Nacional, cujos requisitos foram observados pela recorrente, conforme veiculado na sentença:

> Assim, para manter o direito à garantia à imunidade, é necessário que a autora cumpra os requisitos de enquadramento, que estão definidos no art. 14 do CTN, sendo que os pressupostos estabelecidos na legislação previdenciária, para o gozo do direito de isenção nela contemplado, não interferem na hipótese. Os requisitos de enquadramento, por tratar-se de imunidade, nem poderiam ser, após a CF/88, regulados por lei ordinária, face ao disposto no art. 146, II, aplicável às contribuições sociais, que no atual ordenamento constitucional, sujeitam-se às normas destinadas aos tributos.
>
> Isto posto, devem ser analisados os requisitos elencados no art. 14 do Código Tributário Nacional, assim redigido:
>
> [...]
>
> No caso em exame, a autora cumpriu satisfatoriamente os requisitos supra-elencados, conforme laudo pericial das fls. 248-251, já que restou comprovado que os recursos advindos são investidos na atividade fim, não há distribuição de lucros, os

Documento nato-digital

> diretores não percebem remuneração a qualquer título e há regularidade dos livros em que constam as receitas e despesas da entidade. A despeito de não atingir o percentual de atendimento gratuito e não ter estabelecido convênio com o SUS, refiro que isto não é requisito estatuído no art. 14 do CTN e ressalto o caráter beneficente e assistencial da entidade, que normalmente sobrevive através de doações e do pagamento dos serviços prestados, de forma a permitir o funcionamento da sociedade civil em questão e a gratuidade dos serviços à população carente.
>
> O ministro Teori Zavascki entendeu constitucional o artigo 55, inciso II, da Lei nº 8.212/1991, afirmando que se limita a reger aspecto procedimental necessário ao atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade. Assentou ser exigível, por exemplo, o Certificado de Registro de Entidade de Fins Filantrópicos. Daí porque desproveu o extraordinário.
>
> A conclusão distinta alcançada por Sua Excelência no tocante a este extraordinário não decorre de questão de fato, mas, sim, de divergência quanto ao tema de fundo.
>
> Ante o quadro, adito o voto para, esclarecido quanto ao alcance da divergência verificada, manter a conclusão no sentido do provimento do extraordinário, assegurando o direito à imunidade de que trata o artigo 195, § 7.º, da Carta Federal e, consequentemente, desconstituir o crédito tributário inscrito na Certidão de Dívida Ativa nº 32.725.284-7, com a extinção da respectiva execução fiscal.

Em seguida, em nota taquigráfica Sua Excelência Ministro Marco Aurélio completou:

> A minha conclusão, sendo relator, permanece a mesma. Não há a questão suscitada pelo ministro Teori Zavascki – a existência de fundamento autônomo. Enquanto o Juízo afastou a incidência do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, o Tribunal revisor concluiu por essa incidência. Em se tratando de imunidade, a teor do disposto no artigo 146, III, da Constituição Federal, somente lei complementar pode disciplinar a matéria.

Em primeiro julgamento o Supremo Tribunal Federal formalizou acórdão, nestes termos: *"acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal em prover o recurso extraordinário, nos termos do voto do relator e por maioria".*

A decisão para formulação do acórdão continha o enunciado: *"O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 32 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário, vencidos os Ministros Teori Zavascki, Rosa Weber, Luiz Fux, Dias Toffoli e Gilmar Mendes. Reajustou o voto o Ministro Ricardo Lewandowski, para acompanhar o Relator. Em seguida, o Tribunal fixou a seguinte tese de repercussão geral: 'Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar'. Não votou o Ministro Edson Fachin por suceder o Ministro Joaquim Barbosa. Ausente, justificadamente, o Ministro Luiz Fux, que proferiu voto em assentada anterior. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 23/02/2017".*

Eis a ementa originária do RE 566.622 naquela ocasião:

> IMUNIDADE – DISCIPLINA – LEI COMPLEMENTAR.
> Ante a Constituição Federal, que a todos indistintamente submete, a regência de imunidade faz-se mediante lei complementar. (RE 566.622, Relator MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-186 DIVULG 22/08/2017 PUBLIC 23-08-2017)

Documento nato-digital

O referido RE 566.622 foi julgado em conjunto com as ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, convertidas em ADPFs, haja vista a revogação do art. 55 da Lei 8.212 pela Lei 12.101.

Contudo, apesar de ter ocorrido julgamento em conjunto, a "tese" das ADPF's (ADI's 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228) é singelamente distinta, pois se colhe o seguinte trecho no item "2" da ementa destas:

> Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. 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. *(grifei)*

Além disso, no mérito das ADPF's (ADI's 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228), o voto vencedor foi de Sua Excelência o Ministro Teori Zavascki, o qual conduziu as suas *ratione decidendi* de modo similar a divergência posta no voto proferido no RE 566.622 (transcrito em partes acima).

Constou, expressamente, nos acórdãos das ADI's (convertidas em ADPF's), que lei ordinária poderia tratar de aspectos procedimentais de certificação, fiscalização e controle administrativo, enquanto no RE 566.622 se julgou inconstitucional "todo" o art. 55 da Lei 8.212, no qual se inclui, por exemplo, o inciso II que trata do CEBAS (certificação).

Em outras palavras, diferentemente da tese das ADI's (convertidas em ADPF's) – nas palavras de Sua Excelência Ministra Rosa Weber consignadas na decisão dos aclaratórios para o qual foi designada redatora para o acórdão –, o RE 566.622 sugeria *"que toda e qualquer normatização relativa às entidades beneficentes de assistência social, inclusive sobre aspectos meramente procedimentais, há de ser veiculada mediante lei complementar".*

Buscando solver a contradição e com bastante acurácia, a representação da União opôs Embargos de Declaração para instar a Excelsa Corte a esclarecer a questão, assim como resolver suposta obscuridade *"decorrente da excessiva abrangência da tese"* firmada em repercussão geral.

Em segundo julgamento, apreciando os aclaratórios da Fazenda Nacional, o Supremo Tribunal Federal formalizou acórdão, nestes termos: *"acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal em acolher parcialmente os embargos de declaração, para, sanando os vícios identificados, i) assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelos arts. 5º da Lei nº 9.429/1996 e 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001; e ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao Tema nº 32 da repercussão geral a seguinte formulação: 'A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas', nos termos do voto da Ministra Redatora para o acórdão e por maioria de votos".*

A decisão para formulação do acórdão contém o enunciado: *"O Tribunal, por maioria, acolheu parcialmente os embargos de declaração para, sanando os vícios identificados, i) assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei nº 9.429/1996 e pelo art. 3º da*

Documento nato-digital

Medida Provisória n. 2.187-13/2001; e ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao tema n. 32 da repercussão geral a seguinte formulação: 'A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas', nos termos do voto da Ministra Rosa Weber, Redatora para o acórdão, vencido o Ministro Marco Aurélio (Relator). Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 18/12/2019".

Eis a ementa dos Embargos de Declaração da Fazenda Nacional no Recurso Extraordinário ED RE 566.622:

> 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. (RE 566.622 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)

Como se observa, a despeito de se falar na ementa dos embargos em acolhimento dos aclaratórios com efeito modificativo, nada foi consignado sobre a mudança no *"resultado concreto"* do recurso extraordinário, isto é, a respeito da anulação da NFLD, do cancelamento do lançamento efetivado na primeira assentada e é necessário recordar que a entidade não possuía CEBAS, nem tinha a declaração de utilidade pública federal e, por óbvio, não formulou o requerimento do § 1.º do art. 55, não tendo ato declaratório de isenção (imunidade).

Em verdade, a partir do voto condutor de Sua Excelência Ministra Rosa Weber, no acórdão dos aclaratórios, extrai-se a afirmação de que os julgamentos, **no mérito**, **estavam corretos** e **não foram modificados**, **alterando-se apenas a tese de repercussão geral**. Em voto de Sua Excelência colhe-se o seguinte para confirmar o ponderado:

> Ainda que sejam convergentes os resultados processuais imediatos – o provimento do recurso extraordinário e a declaração de inconstitucionalidade dos preceitos impugnados nas ações objetivas – há, efetivamente, duas teses jurídicas de fundo concorrendo entre si.

Documento nato-digital

Prosseguindo no julgamento dos aclaratórios Sua Excelência Ministra Rosa Weber esclarece:

> Daí já se vê que o entendimento segundo o qual aspectos procedimentais, que não dizem com a própria definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social, podem ser normatizados por lei ordinária, não é incompatível com o provimento do RE. Essa compreensão, extraio dos autos, é a compartilhada pela maioria dos votos que acompanharam o Ministro Marco Aurélio no provimento do RE, segundo o que apreendi dos fundamentos externalizados. Acompanharam, de fato, o relator do RE no provimento do apelo, quanto à solução do caso concreto, sem, no entanto, deixar de reconhecer a existência de um espaço de conformação disponível à legislação ordinária (pertinente aos aspectos meramente procedimentais).

Por conseguinte, tem-se no caso concreto do RE 566.622, **a título de mérito**, o **provimento do recurso extraordinário com o cancelamento do lançamento,** por reconhecimento material da imunidade em relação a entidade tida por beneficente de assistência social que comprovou os requisitos do art. 14 do CTN (como relata as instâncias inferiores, soberanas nos fatos e, no mérito, o voto de Sua Excelência Ministro Marco Aurélio).

A entidade não possuía o CEBAS e não detinha a declaração de utilidade pública, ambos documentos exigidos no art. 55 da Lei 8.212 e, por óbvio, não formulou o requerimento do § 1.º do art. 55, não detendo ato declaratório tido por concessivo da benesse. Mesmo assim, a decisão dos aclaratórios declarou a compatibilidade com a Constituição do inciso II do art. 55 da Lei 8.212 (previsão de certificação, CEBAS) e o fez sem que isso impedisse, no mérito, o provimento do recurso e a extinção da NFLD.

O que pode se extrair disso?

Parece-me, corolário lógico das *ratione decidendi*, que a ausência de CEBAS, a ausência de declaração de utilidade pública e a ausência do requerimento do § 1º do art. 55 da Lei 8.212 não são óbice ao reconhecimento da imunidade, quando atendido aos requisitos do art. 14 do CTN, pois, conforme Tese firmada, "[a] *lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas*".

O fato de normas procedimentais poderem ser estabelecidas em lei ordinária e, do ponto de vista da constitucionalidade formal, não serem declaradas inconstitucionais, não faz com quem elas se sobreponham e impossibilitem o reconhecimento da imunidade, que só pode ser condicionada pela lei complementar.

Logo, neste contexto, o inciso II do art. 55 da Lei 8.212 é constitucional, pela técnica de julgamento adotada pelo STF, mas quando for compatível com procedimento tendente a averiguar o cumprimento do modo beneficente que esteja firmado por requisitos em lei complementar, servindo para fins de controlar e fiscalizar as entidades tidas por beneficentes.

Assim, a emissão da certificação (CEBAS) será apenas uma prova pré-constituída, de natureza declaratória, que atesta a condição imune e possibilita o gozo da benesse, sem ser um fim em si mesmo. A condição imune, por sua vez, resulta na limitação ao poder de tributar da Administração Tributária e tem efeitos retroativos desde a origem do atendimento dos requisitos postos em lei complementar.

Documento nato-digital

Neste sentido, é impossível prevalecer as interpretações que não sejam compatíveis com a Constituição (com a Tese firmada no Tema 32), que, a partir de aspectos meramente formais sejam fim em si mesmo para impossibilitar o gozo da imunidade das entidades que cumprem os requisitos do modo beneficente firmados em lei complementar, especialmente se o aspecto formal exige, para seu atendimento, para sua obtenção, requisito material que estiver posto em lei ordinária (não constando a exigência em lei complementar) ou se esse aspecto formal cria limitação ao gozo da imunidade, mesmo que atendidos os requisitos do ser beneficente de assistência social.

Parece-me óbvio que é essa a situação do § 1.º do art. 55 ao exigir, mesmo após a certificação, que atesta o ser beneficente de assistência social, a formulação de pedido para obtenção de ato declaratório, o qual passa a ter caráter de ato concessivo, retroagindo o direito a imunidade apenas a data do protocolo deste ato. E é por isso que o RE 566.622 dá provimento ao recurso para cancelar o lançamento e deixa a tese firmada para ser replicada em julgamentos análogos como é o presente caso.

O caso ora em análise, aliás, tem um contexto fático até melhor que o julgamento emanado na Excelsa Corte, pois aqui já se tem a certificação concedida e as declarações de utilidade pública emanadas, o que está ausente é apenas o requerimento do § 1.º do art. 55 da Lei 8.212, como também ocorreu no recurso extraordinário que foi provido no mérito e cancelou o lançamento tributário.

A própria certificação apenas atesta o cumprimento das exigências materiais impostas na lei complementar, sendo prova pré-constituída da condição beneficente de assistência social, sem fins lucrativos, mas não pode ser um fim em si mesmo, admitindo-se comprovação dos requisitos da imunidade por outros meios. É o que se extrai do RE 566.622 e da ADI 4.480. Mas, aqui, reafirme-se, a certificação existe e, portanto, a prova pré-constituída está a favor do recorrente.

Aliás, parece-me ser este o sentido do Acórdão CARF n.º 9303-010.974, da 3.ª Turma da Câmara Superior do CARF, em sessão de 11/11/2020, publicado em 18/01/2021, ainda que pendente análise de embargo de declaração. Deste modo, por óbvio, o racional é idêntico para o § 1.º do art. 55 da Lei 8.212 (se não há CEBAS, não haverá o requerimento previsto neste dispositivo).

Destaco, outrossim, que o CARF, em momento pretérito e por outros fundamentos, já cancelou lançamento lastreado no § 1.º do art. 55 da Lei 8.212, a teor do Acórdão CARF n.º 2402-004.374, em sessão de 04/11/2014, na 4.ª Câmara da 2.ª Turma Ordinária da 2.ª Seção, ao considerar que a Lei 12.101 não exigiu, após a certificação, qualquer espécie de requerimento a título de ato declaratório de efeito concessivo. O CEBAS, na forma da Lei 12.101, é suficiente a imunidade e o CARF no Acórdão CARF n.º 2402-004.374 entendeu que deve prevalecer a norma mais benéfica.

Logo, a própria controvérsia do § 1.º do art. 55 da Lei 8.212 é afeto ao contencioso administrativo. Ora, o Acórdão CARF n.º 2402-004.374 é de 04/11/2014 e some-se a ele o Acórdão CARF n.º 2402-003.247, de 22/01/2013. Portanto, de longa data já se debatia tema como o ora em análise.

Documento nato-digital

Todavia, ao meu sentir, o Acórdão CARF n.º 2402-004.374 dá solução apenas a matéria em âmbito de obrigação acessória e não principal, pois a retroatividade benéfica é tangenciada para infrações, a teor do art. 106, inciso II, "c", do CTN.

Pois bem. Doravante, posso afirmar que a tese fixada no julgamento do Tema 32 da Repercussão Geral da Excelsa Corte, no que se relaciona ao gozo da imunidade quando houver certificação que atesta a condição beneficente da entidade de assistência social sem fins lucrativos, supera a interpretação condicionante e constitutiva imposta no revogado § 1º do art. 55 da Lei n.º 8.212, ainda que sobre ele não tenha ocorrido manifestação expressa do STF.

Ora, não pode haver restrição ao gozo da imunidade por lei ordinária, exigindo-se lei complementar para limitação ao poder de tributar (art. 146, II, da Constituição), na forma da tese firmada no Tema 32 do STF, de modo que não pode haver óbice maior em lei ordinária (§ 1º do art. 55 da Lei n.º 8.212) para o efetivo gozo da imunidade do art. 195, § 7.º, da Constituição. Não se pode impor condição constitutiva para gozo da imunidade e essa foi a tese fixada no STF.

Havendo até mesmo CEBAS deferido, seria pouco razoável entender que o requerimento ao INSS é condicionante e constitutivo do direito, pois a imunidade se usufrui a partir do atendimento das contrapartidas postas em lei complementar e, aliás, estas foram atestadas na forma posta na certificação (CEBAS), servindo essa exatamente para isso. Daí sua própria natureza declaratória com efeito *ex tunc*, no amplo entendimento jurisprudencial.

Se o aspecto formal exigir, para seu cumprimento, atendimento de aspecto material ou limitação ao gozo da imunidade, de forma não prevista em lei complementar, a situação não está autorizada pela Tese do Tema 32, a partir da *ratione decidendi* do RE 566.622.

Veja-se que no caso concreto do RE 566.622 a entidade não tem CEBAS (inciso II do art. 55), não tem declaração de utilidade pública (inciso I do art. 55) e, por óbvio, não tem o requerimento do § 1.º do art. 55 da Lei 8.212, não tendo ato declaratório. Já o caso destes autos tem-se o CEBAS, existe a declaração de utilidade pública – fatos atestados pela própria autoridade fiscal –, situação que se mostra, até mesmo, mais robusta que o caso do precedente maior e, por conseguinte, não pode caminhar com solução diversa.

O ato declaratório do § 1.º do art. 55 da Lei 8.212 não pode ser concessivo da imunidade, vez que inexiste lei complementar impondo esse requisito. A própria Lei 12.101, que substituiu o regime do art. 55 da Lei 8.212, não exige esse procedimento limitador da benesse da entidade já aferida como beneficente pela certificação.

Tem-se tese de repercussão geral – Tema 32 – a ser observada por todos com tese fixada: *"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."*

Diante deste contexto fático e na conformidade das razões de decidir da Tese firmada no Tema 32, no RE 566.622, entendo que a interpretação a ser dada para o art. 55 da Lei 8.212, no que não foi expressamente declarado inconstitucional, deve ser tangenciado por técnica de julgamento conforme à Constituição, assim não podendo haver interpretação que tangencie condicionar o gozo da imunidade a aspecto meramente formal em si mesmo, como condição constitutiva da benesse, especialmente se restar comprovado, pela fiscalização, que o aspecto

Documento nato-digital

material do "modo beneficente", previsto em lei complementar, restar atendido, como sói ocorrer quando há a certificação/CEBAS da entidade.

Ora, até mesmo para o inciso II do art. 55 da Lei 8.212, declarado constitucional no RE 566.622, que trata de certificação, não foi impeditivo para que a entidade do caso concreto daquele paradigma maior obtivesse o cancelamento da autuação. Recorde-se que a entidade não tinha a certificação/CEBAS, nem ato declaratório a partir do § 1.º do art. 55 da lei 8.212, mas nos autos tinha prova de que atendia aos aspectos materiais do "modo beneficente", previsto em lei complementar. Portanto, o STF decidiu, para o caso concreto, que não pode haver interpretação que tangencie condicionar o gozo da imunidade a aspecto meramente formal em si mesmo, como condição constitutiva da benesse, especialmente se restar comprovado, pela fiscalização, que o aspecto material do "modo beneficente", previsto em lei complementar, restar atendido.

É neste intelecto do racional do RE 566.622 que tenho a questão do § 1.º do art. 55 da Lei 8.212 e cumpro a ordem emanada da tese firmada no Tema 32 e do precedente.

Aguardar o deferimento pelo INSS e dentro de um prazo de trinta dias para apreciação do pedido, pode até parecer ser ponto dentro da normalidade procedimental e no âmbito de uma regulamentação razoável, no entanto, materialmente é limitador do poder de tributar, inclusive por restringir o gozo imediato da imunidade que não será usufruído a partir do momento do cumprimento dos requisitos do modo beneficente adquirido lá atrás.

Sabe-se que a Administração Tributária tem o deferimento do ato declaratório como de efeito constitutivo (e não declaratório); quando muito, a imunidade é concedida **"a partir do protocolo"** previsto no § 1.º do art. 55 da Lei 8.212 (**e não do cumprimento dos requisitos**). Talvez, por isso, a Lei 12.101 findou com esse protocolo e estabeleceu que a certificação/CEBAS é suficiente para o gozo da imunidade (Lei 12.101, art. 31).

Recorde-se que os requisitos (as condicionantes) deste caso concreto foram, até mesmo, atestados em certificação/CEBAS e não é a data deste certificado que indica a data do atendimento dos critérios do modo beneficente. A data dos requisitos é anterior ao próprio certificado; ela remonta a origem da observância das condicionantes definidas na lei complementar. É, por isso, que o art. 31 da Lei 12.101 foi declarado inconstitucional na ADI 4.480, já que fala em "publicação" do CEBAS para fazer jus ao gozo da imunidade.

Ora, *"a estipulação de um marco temporal para as condicionantes exigidas para a fruição da imunidade"* restringe a extensão da imunidade e requer *"regulamentação em lei complementar"* [2].

A intelecção da inconstitucionalidade, na ADI 4.480, do art. 31 da Lei 12.101, que já superava o § 1.º do art. 55 da Lei 8.212, parece-me ser suficiente a elucidar a solução da lide, devendo-se adotar a Tese do Tema 32 da Repercussão Geral e reconhecer a imunidade, desde a data do atendimento dos requisitos do ser "beneficente", conforme atestou a certificação.

---

[2] Trechos em "aspas" neste parágrafo extraídos da Nota SEI n.º 17/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME (dispensando de contestar e recorrer, apesar das suas várias ressalvas).

Documento nato-digital

Outro ponto a destacar, *en passant*, é que o art. 14 do CTN é, atualmente, até lei complementar superveniente, a lei complementar de regência. Isso pode ser bem extraído do julgamento da ADI 4.480 que analisou a Lei 12.101, que sucedeu o art. 55 da Lei 8.212. A conclusão, também, se extrai do mérito do voto do relator no RE 566.622, que, neste ponto, não foi vencido em suas conclusões. As conclusões em que foi vencido foram exigir lei complementar para tudo, quando para estabelecer procedimento para certificar as entidades com o escopo de controlar e fiscalizar a imunidade das entidades, tidas por beneficentes, pode ser por lei ordinária que esteja em compatibilidade com a Constituição.

Prossigo anotando que Sua Excelência Ministra Rosa Weber lembrou, nas palavras de Sua Excelência Ministro Luís Roberto Barroso, que a lei ordinária não pode, a pretexto de interferir com o funcionamento e estrutura das entidades beneficentes, impor uma limitação material ao gozo da imunidade. Ela pode normatizar requisitos subjetivos associados à estrutura e funcionamento da entidade beneficente, desde que isso não se traduza em interferência com o espectro objetivo das imunidades. Demais disto, Sua Excelência Luís Roberto Barroso afirmou em sua manifestação própria nos aclaratórios *"que uma coisa é procedimento e outra coisa é exigência material."*

Sua Excelência Ministra Rosa Weber destaca que, para Sua Excelência o Ministro Luiz Fux: *"Então, basicamente, tudo aquilo que influi diretamente da imunidade reclama lei complementar, e aqueles aspectos procedimentais de habilitação de documentos, apresentação dos documentos para ver a categorização da sociedade como beneficente se submetem a uma lei ordinária para a qual não há necessidade de quorum específico para isso."*

Recorda, Sua Excelência Ministra Rosa Weber, que para Sua Excelência o Ministro Dias Toffoli: *"a lei complementar está reservada aos requisitos para a concessão da referida imunidade, e a lei ordinária, não só a lei ordinária, mas também os regramentos – existem vários regramentos infranormativos aí, não só infraconstitucionais, mas infralegais – que são emitidos pelos órgãos públicos a respeito do tema, não podem estabelecer requisitos, eles estabelecem, evidentemente, procedimentos".*

Sua Excelência Ministra Rosa Weber informa, outrossim, que, para Sua Excelência o Ministro Ricardo Lewandowski: *"o que diz respeito a questões relativas à fiscalização, à certificação, eu acho que a lei ordinária é suficiente. Então, é preciso fazer uma distinção entre esses requisitos materiais para o reconhecimento da imunidade e esses aspectos que eu chamaria de procedimentais. Para isso, basta uma lei ordinária a meu ver."*

Em complemento, Sua Excelência Ministra Rosa Weber, afirma que *"a maioria do Colegiado reconhece a necessidade de lei complementar para a caracterização das imunidades propriamente ditas, admitindo, contudo, que questões procedimentais sejam regradas mediante a legislação ordinária."* Consigna que no seu entendimento *"[n]ão paira dúvida, pois, sobre a convicção de que a delimitação do campo semântico abarcado pelo conceito constitucional de 'entidades beneficentes de assistência social', por inerente ao campo das imunidades tributárias, sujeita-se à regra de reserva de lei complementar, consoante disposto no art. 146, II, da Carta Política".*

Pontua, lembrando decisão de Sua Excelência Ministro Dias Toffoli, na ADI 1802, que o entendimento da Corte é *"no sentido de reconhecer legítima a atuação do legislador ordinário, no trato de questões procedimentais, desde que não interfira com a própria*

Documento nato-digital

caracterização da imunidade." Isto é, transcrevendo decisão da ADI 1802: *"Os aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade, tais como as referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo, continuam passíveis de definição por lei ordinária".*

Logo, após amplos debates na Excelsa Corte e diante da tese reformulada no Tema 32 da Repercussão Geral, pode-se afirmar que naquilo que importe à definição do modo beneficente e de atuação das entidades beneficentes e de assistência social, bem como aos limites do gozo da garantia constitucional a regulamentação será dada por lei complementar, competindo a lei ordinária questões meramente procedimentais sobre controle e fiscalização das entidades, inclusive pela certificação, não sendo a lei ordinária capaz de restringir o gozo da imunidade por deficiência meramente formal se atestado o atendimento material, o que pode ser aferido pela certificação/CEBAS ou por dilação probatória que ateste ser possível materialmente reconhecer que poderia haver CEBAS.

Portanto, a lei ordinária pode exigir certificação, controle e fiscalização, mas não pode ser um fim em si mesmo, devendo ser interpretada em conformidade com a Constituição, focando-se nos aspectos materiais da lei complementar.

Nesta senda, cumpridas as contrapartidas – no caso específico inclusive com certificação atestando o cumprimento do "modo beneficente" –, não é necessária a requisição ao INSS ou a Receita Federal (órgão arrecadador atual) para gozo da imunidade, ainda mais, se este requerimento é um requisito adicional (além das contrapartidas do "modo beneficente") a impor suspensão ou restrição temporal ao gozo da imunidade.

Ora, a limitação ao gozo exige lei complementar e a regra do § 1.º do art. 55, em uma interpretação limitadora, constitutiva de imunidade a partir de deferimento com efeito retroativo apenas até a data de seu protocolo (na forma da regulamentação), não foi veiculada em lei complementar e, por conseguinte, não está conforme o Tema 32 da Repercussão Geral.

Tanto é que a Nota SEI n.º 17/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME (dispensando de contestar e recorrer, apesar das suas várias ressalvas) infere ser conclusivo que para a Excelsa Corte[3]:

> 62. Aplicando-se os fundamentos determinantes extraídos desses julgados, chega-se às seguintes conclusões:
> (...)
> e) Por derradeiro, os arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732, de 1998, também foram declarados formalmente nulos pela Corte, demonstrando que (e.1) a estipulação de um marco temporal para as condicionantes exigidas para a fruição da imunidade e (e.2) o cancelamento da imunidade aos que descumprirem os requisitos restringem a extensão da imunidade e requerem regulamentação por lei complementar. *(grifei)*

Pretender que a fruição só ocorra após o deferimento do requerimento ao INSS (ainda que retroagindo ao protocolo), tendo o órgão público prazo de trinta dias para deliberar (em prazo impróprio, ainda que exista consequências regulamentares para a demora que possa

[3] Em julgamento pretérito deste Colegiado – Acórdão CARF n.º 2202-006.801, sessão de 06 de julho de 2020 –, este Conselheiro ponderava observar a dispensa de contestar e recorrer na nova sistemática do art. 19-A, inciso III, da Lei n.º 10.522, de 2002.

Documento nato-digital

surgir na análise), na forma literalmente explicitada no § 1º do art. 55 da Lei n.º 8.212, e sem efeito declaratório ao nascedouro da imunidade ao cumprimento das condicionantes (retroativo à origem da imunidade, e não apenas a data do protocolo ou de eventual publicação do ato), não é compatível com o Tema 32 da Repercussão Geral. Especialmente, repita-se, quando já atendidas as contrapartidas condicionantes à imunidade, inclusive na forma certificada/CEBAS.

Aliás, para ampla reflexão, importante dizer, como acima já pontuei, que no regime da atual Lei 12.101, que regula hodiernamente aspectos da imunidade do art. 195, § 7.º, da Carta da República, o art. 31[4] da Lei 12.101 é aproximado do § 1º do art. 55 da Lei n.º 8.212[5] (sendo seu sucessor) e foi efetivamente declarado inconstitucional na ADI n.º 4.480, inclusive já julgados embargos de declaração da Procuradoria da Fazenda Nacional (ao tempo da Nota SEI referenciada pendia a modulação, que não ocorreu ao se julgar os aclaratórios). Veja-se o que Sua Excelência o Ministro Gilmar Mendes afirmou:

> ... cabe ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça possui entendimento sumulado, com o qual estou de acordo, no sentido de que:
> *"O certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade". (Súmula 612, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 9.5.2018, DJe 14.5.2018)*
> Nesse contexto, entendo que o exercício da imunidade deve ter início assim que os requisitos exigidos pela lei complementar forem atendidos. *(grifei)*
> Colho, a propósito, da manifestação da Procuradoria-Geral da República que esse dispositivo [art. 31, Lei 12.101], *"ao estabelecer o termo inicial para que as entidades possam exercer o direito à imunidade da contribuição para a seguridade social, trata de tema relativo aos limites da garantia constitucional, adentrando matéria submetida à reserva de lei complementar"* (eDOC. 13, p. 14). *(grifei)*
> Assim, entendo formalmente inconstitucional o artigo 31 da Lei 12.101/2009.

Demais disto, penso que, na forma como encaminho esse voto, aplicando o Tema 32, não há qualquer violação à Súmula CARF n.º 2, pois, no caso concreto, podemos afirmar haver *distinguishing*. Os fatos e a matéria de direito não permitem que haja subsunção deles ao escopo sumular e deixo expresso meu entendimento por todas as razões apresentadas. Ademais, é dever informar que a Excelsa Corte, no RE 566.622, ordenou a suspensão, pelo CARF, de todos os processos relativos ao Tema 32 da Repercussão Geral, enquanto não sobreviesse decisão definitiva, e o Egrégio Conselho, após julgamento dos primeiros aclaratórios, àqueles interpostos pela Fazenda Nacional, entendeu que o julgamento se tornou definitivo para a Administração Tributária, ainda que sem trânsito em julgado (pendente segundo aclaratórios, agora do contribuinte), ordenando que todos os processos com a temática voltassem a tramitar e aqui estamos a julgar estes autos respeitando o disciplinado pela Administração. Estou aplicando o que entendo ser a ordem emanada do Tema 32, inclusive a partir da leitura do próprio precedente, no qual se tem entidade sem ato declaratório, até mesmo sem certificação.

Além do mais, a Câmara Superior de Recursos Fiscais apreciou matéria similar, sem qualquer alegação de afronta a enunciado sumular, confira-se o Acórdão CARF n.º 9303-010.974, que, a despeito de tratar mais frontalmente acerca da ausência do CEBAS, na

---

[4] Lei 12.101, Art. 31. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo.
[5] Lei 8.212, Art. 55, § 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.

Documento nato-digital

forma do inciso II do art. 55 da Lei 8.212, embora atestando que as provas indicam haver materialmente elementos para a sua concessão, finda por implicar na ausência do ato declaratório na forma a ser requerida a partir do § 1.º do art. 55 da Lei 8.212, o que, igualmente, ensejou o lançamento com a determinação e exigibilidade do crédito tributário.

Não se está, por meio deste julgamento, declarando a inconstitucionalidade do § 1º do art. 55 da Lei n.º 8.212, mas sim reconhecendo que a conclusão do Recurso Extraordinário n.º 566.622, com Repercussão Geral, enquanto precedente, inclusive quanto a seus aspectos de fato e de direito, e outras *ratione decidendi* expostas pela Excelsa Corte, incluindo o julgamento de inconstitucionalidade do art. 31 da Lei 12.101 (ADI 4.480 tangenciando matéria análoga e substitutiva do procedimento do art. 55 da Lei 8.212), permitem inferir que o próprio Supremo Tribunal Federal deu interpretação conforme a Constituição fixando a Tese do Tema 32, que todos devem obrigatoriamente observar, nestes 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".*

Observe-se, até mesmo, que a concessão do CEBAS no caso concreto, com seu efeito declaratório (Súmula 612 do STJ), sinaliza que a imunidade do art. 195, § 7.º, da Constituição Federal, impõe o gozo imediato do benefício, desde os fatos apresentados na certificação (efeito *ex tunc*), haja vista que atendidas as contrapartidas, às condicionantes, do modo beneficente.

O próprio contexto da Súmula 612 do STJ aponta para a superação da interpretação constitutiva do gozo da imunidade a partir do ato declaratório do § 1º do art. 55 da Lei n.º 8.212, uma vez que, sendo certificada a entidade, deve retroagir o benefício ao momento em que atendeu a condição beneficente. No caso dos autos a certificação aponta que as condições são anteriores aos fatos geradores apontados na constituição do crédito, pelo que devem ser cancelados.

Não se deve exigir a formulação do requerimento (Lei 8.212, art. 55, § 1.º) como condição intransponível ao gozo da benesse Constitucional (uma limitação ao poder de tributar) frente a Tese do Tema 32. Este é o ponto!

Tal dispositivo (Lei 8.212, art. 55, § 1.º, normatizando casos da época de sua vigência) deve ser lido em conformidade com o RE 566.622 e a Tese firmada no Tema 32 da Repercussão Geral, de modo que a sua compatibilidade, para tais fins, indica que no processo de fiscalização para averiguar a condição imune declarada pela entidade – em controle de declaração de GFIP e de não recolhimentos tributários –, pode a autoridade fiscal proceder a análise da documentação e constatar, ou não, o atendimento do modo beneficente, procedendo com sua atividade fiscalizatória, sem óbices. Se constatar o modo beneficente, inclusive por decorrência de certificação/CEBAS, não deve autuar sob fundamento de ausência do requerimento que não tem efeito constitutivo.

Como no caso dos autos a autoridade fiscal caminhou entendendo que o requerimento é elemento constitutivo do direito a imunidade (que o protocolo do requerimento estipula o marco temporal para as condicionantes exigidas para fruição da imunidade), e procedeu com o lançamento da exigência fiscal referente a tributos em que ocorre a **limitação ao poder de tributar**, sigo as razões de decidir do RE 566.622 e a Tese firmada no Tema 32 para

Documento nato-digital

cancelar o lançamento. Entendo, e repito, a Excelsa Corte ordenou a observância por todos do Tema 32 da Repercussão Geral e este foi firmado a partir de suas razões de decidir, no RE 566.622, aplicando-se o entendimento ao contencioso administrativo fiscal de determinação e exigência do crédito tributário, evitando-se, inclusive, sucumbências desnecessárias ao Poder Público.

Sendo assim, com razão o recorrente para afastar o lançamento.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso, cancelando a exigência fiscal, reconhecendo o caráter imune da entidade recorrente, especialmente por ser detentora da certificação de entidade beneficente de assistência social e inexistir nos autos elementos indicativos por parte da fiscalização que desabonem esse certificado.

É o meu respeitoso voto de divergência ao voto da Insigne relatora.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros

Documento nato-digital