



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10970.000119/2010-49  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-008.123 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 8 de abril de 2021  
**Recorrente** ASSOCIACAO MEMBROS GR L V PRO E CONST AMP C M HOS C UDI  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/12/2007

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson – Presidente e Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Virgilio Cansino Gil (suplente convocado) e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo n.º 10970.000119/2010-49, em face do acórdão n.º 09-29.043, julgado pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (DRJ/JFA), em sessão realizada em 15 de abril de 2010, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente o lançamento.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

“Trata-se de Auto de Infração — AI para a cobrança de obrigação principal lavrado sob DEBCAD n.º 37.228.646-1, consolidado em 17/02/2010, no valor de R\$1.299.274,36 (um milhão, duzentos e noventa e nove mil e duzentos e setenta e quatro reais e trinta e seis centavos), relativo ao período de 01/01/2006 a 30/12/2007 contendo a cobrança de contribuições previdenciárias patronais destinadas ao custeio da Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.

A ciência do sujeito passivo deu-se em 23/02/2010, mediante o recebimento pessoal pelo representante legal da entidade, conforme recibo consignado às fls. 01 dos autos.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 37/41 as contribuições previdenciárias foram apuradas com base nos valores declarados em Folha de Pagamento, Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social — GFIP com código FPAS 639, Guias da Previdência Social e Livros Diários e Razão.

Conforme Discriminativo do Débito — DD de fls. 04 a 12 os fatos geradores foram identificados nos seguintes levantamentos:

FP — FOLHA DE PAGAMENTO - contendo a apuração das contribuições previdenciárias com a aplicação da multa de mora de 24% (vinte e quatro por cento):

FP1 — FOLHA DE PAGAMENTO — contendo a apuração das contribuições previdenciárias com a aplicação da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento);

FP1 — FOLHA DE PAGAMENTO — contendo a apuração das contribuições previdenciárias com a aplicação da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento);

W1 — PAGAMENTOS A AUTÔNOMOS - contendo a apuração das contribuições previdenciárias com a aplicação da multa de mora de 24% (vinte e quatro por cento);

W1 1 — PAGAMENTOS A AUTÔNOMOS - contendo a apuração das contribuições previdenciárias com a aplicação da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento);

A autoridade lançadora informa, ainda, em síntese, os seguintes fatos:

a) que a entidade, no período fiscalizado, se considerou entidade beneficente, com direito a isenção, tendo recolhido somente as contribuições previdenciárias descontadas dos segurados;

b) que a entidade é possuidora do reconhecimento de utilidade pública no âmbito federal, estadual e municipal; é portadora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) desde 11/2005; promove gratuitamente assistência social; não remunera dirigentes e aplica integralmente seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

c) que a entidade não comprovou a apresentação perante o órgão competente do pedido de isenção.

Cientificada do lançamento, a entidade ofertou impugnação de fls. 45/62, com protocolo em 15/03/2010, onde apresentou as razões de defesa que se seguem:

Ressalta que a autuação foi motivada exclusivamente na falta de comprovação do pedido perante o INSS, sem levar em conta que foi reconhecida de utilidade pública em todos os níveis, ter obtido o registro e certificado de entidade beneficente de assistência social pelo CNAS desde novembro de 2005.

Alega que, efetivamente, oficializou o pedido perante o INSS, tendo o mesmo sido recebido sem protocolo ou registro de recebimento na segunda via da petição, procedimento este comum nos órgãos da Previdência Social, sem, contudo, ter conseguido localizar a prova de entrega no órgão público ou em seus arquivos.

Aduz que a revogação do art. 55 da Lei nº. 8.212/1991 concretizado pela Lei nº 12.101 de 27/11/2009, extinguiu a exigência de requerimento, "deixando claro, o legislador, que o disciplinamento dessa matéria pelo Código tributário Nacional, Art. 9º e 14, seria bastante para a criação de outras exigências em legislação ordinária".

Registra que a ação fiscal foi encerrada em 23/02/2010, portanto, em data posterior à revogação do art.55 da Lei nº.8212/1991, salienta que a legislação de regência sobre a matéria é o art. 195, § 7º da Constituição Federal e na sequência hierárquica dos atos oficiais a matéria é tratada no Código Tributário Nacional, que reconhece a condição de isenta a entidade pelo simples cumprimento das condições atendidas no CTN, sendo eivado de impropriedade a norma prevista, no agora revogado art. 55 da Lei nº.8.212/1991, que impede o reconhecimento do direito em face de uma questão burocrática.

Assevera que as exigências contidas no art. 55 da Lei nº 8.212/1991 violam o princípio da razoabilidade, porque a entidade provou o cumprimento de todos os requisitos, conforme registrado pela própria autoridade lançadora, deixando somente de comprovar o requerimento da isenção, sendo esta exigência formulada por uma lei ordinária que altera, reduz, suprime, revoga e contraria disposições de Lei Complementar.

Entende ter havido no caso, "excesso desnecessário da autoridade, um rigorismo que não pode resistir a uma análise mais acurada, com maior bom senso e com maior senso de justiça (legal e social) e por via de consequência, tornar-se razoável".

Por fim, colaciona a peça impugnatória diversas decisões judiciais que corroboram com sua tese de defesa, registra que realiza um trabalho social de enorme envergadura e pede pela improcedência da autuação.

É o Relatório."

A DRJ de origem entendeu pela improcedência da impugnação apresentada, mantendo-se o crédito tributário.

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, às fls. 80/100, reiterando as alegações expostas em impugnação.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Martin da Silva Gesto, Relator.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

De início é pertinente ressaltar que o fato gerador no lançamento em comento, decorre da obrigação da empresa, de recolher contribuição previdenciária patronal incidente sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, previstas no art. 22, incisos I, II e III, da Lei nº 8.212/1991.

Sobre o regime tributário-fiscal das entidades beneficentes de assistência social é mister esclarecer que para acontecer a dispensa da contribuição social a Constituição Federal impôs o atendimento de exigências estabelecidas em lei, pois o § 7º do artigo 195 da CF, estabelece vedação à tributação destas entidades, para o custeio da seguridade social, mas é claro

ao afirmar que "são isentas as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei".

Trata-se, portanto, de uma isenção condicionada, pois depende de integração normativa para a fixação dos pressupostos a serem observados para o exercício do direito, que no caso, à época, estavam previstos no art. 55 e §§ da Lei nº. 8.212/1991, *in verbis*:

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;

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

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

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

**§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido. (grifei)**

(...)

No caso, restou descumprido o requisito previsto no parágrafo primeiro do art. 55 da Lei nº 8.212/91, conforme exposto no relatório fiscal:

“(...) apesar de atender todos os requisitos legais para obter o benefício de isenção da contribuição previdenciária, não conseguiu demonstrar que solicitou a isenção ao Instituto Nacional do Seguro Social, conforme determinava o art. 55, parágrafo 1º, da Lei n. 8.212/91.

A empresa alega que solicitou o pedido de isenção, porém não conseguiu localizar nenhum protocolo que demonstre a solicitação. Por outro lado, também não conseguimos localizar nos sistemas de protocolo do INSS, este pedido. O setor encarregado de analisar os documentos das entidades beneficentes, e de emitir o Ato Declaratório de Isenção, também não recebeu nenhum documento da entidade, em qualquer tempo.

Diante do exposto, entendemos que, apesar da entidade reunir todos os requisitos para solicitar a isenção das contribuições previdenciárias, esta, até prova em contrário, não foi solicitada, nem foi concedida. Logo, são devidas as contribuições patronais incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais que prestaram serviços à entidade, no período auditado.

Em 30/11/2009, foi publicada a Lei n. 12.101, a partir da qual, o pedido de isenção deixou de existir. A isenção pode agora ser exercida a partir da publicação da certificação da entidade, mas o entendimento da Receita Federal é de que esta lei não beneficiou a entidade em relação aos fatos geradores ocorridos em 2006 e 2007, quando o pedido de isenção era obrigatório, portanto as contribuições previdenciárias continuam a serem devidas.

Portanto, embora a autoridade lançadora tenha constatado que todos os requisitos legais previstos nos incisos do art. 55 da Lei nº 8.212/91 para obter o benefício de isenção da contribuição previdenciária, não teria a contribuinte comprovado que realizou pedido de isenção

ao Instituto Nacional do Seguro Social, conforme determinava o art. 55, parágrafo 1º, da Lei n. 8.212/91

Neste tocante, destaco que foi firmada tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no recurso extraordinário 566.622/RS segundo a qual *“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”*. Tal tese resulta do julgamento do recurso extraordinário e dos embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, conforme ementas a seguir:

IMUNIDADE – DISCIPLINA – LEI COMPLEMENTAR. Ante a Constituição Federal, que a todos indistintamente submete, a regência de imunidade faz-se mediante lei complementar.

(RE 566622, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-186 DIVULG 22-08-2017 PUBLIC 23-08-2017)

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

O campo restrito de atuação da lei ordinária diz respeito basicamente ao funcionamento de tais entidades, o que se denominou de aspectos procedimentais. A imunidade, por sua vez, compreendida como uma limitação constitucional ao poder de tributar, deve ser regida exclusivamente por lei formalmente complementar, conforme do art. 146 da Constituição Federal e do julgamento do RE 566.622/RS.

A eventual descaracterização da imunidade, portanto, deve ser feita à luz do art. 14 do Código Tributário Nacional, que tem *status* de lei formal complementar.

O descumprimento pela recorrente de proceder pedido de isenção, conforme parágrafo primeiro do art. 55 da Lei nº 8.212/91, não pode ser um obstáculo para que a contribuinte goze da isenção em questão, por não estar disciplinado em lei complementar, tal qual restou decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE 566.622/RS.

De tal modo que, constando inclusive no relatório fiscal que foram preenchidos os requisitos legais previstos na legislação ordinária (incisos do art. 55 da Lei nº 8.212/91), tendo ela CEBAS no período em questão, possui direito a contribuinte a usufruir da isenção/imunidade.

### Conclusão.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

### Voto Vencedor

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Redator Designado

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).

Nos termos do voto do conselheiro relator, a norma pode deixar de ser observada em razão do decidido pelo 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, 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)

Diante desse quadro, o D. conselheiro relator afirmou que “O campo restrito de atuação da lei ordinária diz respeito basicamente ao funcionamento de tais entidades, o que se denominou de aspectos procedimentais. A imunidade, por sua vez, compreendida como uma limitação constitucional ao poder de tributar, deve ser regida exclusivamente por lei formalmente complementar”, concluindo que “O descumprimento pela recorrente de proceder pedido de isenção, conforme parágrafo primeiro do art. 55 da Lei nº 8.212/91, não pode ser um obstáculo para que a contribuinte goze da isenção em questão, por não estar disciplinado em lei complementar”.

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

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

(...)

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

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

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

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.

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 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.

A declaração de voto defende que o estabelecimento do prazo de 30 dias para o despacho (apreciação) do pedido de reconhecimento de imunidade estaria a limitar o gozo desse benefício, discorrendo que “sabe-se que a Administração Tributária tem o deferimento do ato como de efeito constitutivo (e não declaratório); quando muito, a imunidade era concedida a partir do protocolo”.

Com a devida vênia, entendo como equivocado tal arrazoado. O prazo de 30 dias é voltado para que a autarquia não tardasse no exame da documentação acostado pelo requerente da imunidade, de modo que este não viesse a ser prejudicado com a mora da administração na análise de seu pleito. Destarte, o prazo em comento vai ao encontro dos interesses das entidades, diversamente do alegado na declaração de voto.

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 é hierarquicamente superior, já que este não tratou do tema em específico, tão somente previu a necessidade de ser realizado pedido ao INSS.

Nessa toada, há que se refutar o argumento, também ventilado na declaração de voto, de que a declaração de inconstitucionalidade do art. 31 da Lei 12.101/09 pelo STF, no bojo da ADI 4.480, seria indicativo aplicável ao caso em comento, na medida em que também evidenciaria a inconstitucionalidade do § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91, por se tratarem de normas “aproximadas”.

Ora, o art. 31 da Lei 12.101/09 tem conteúdo bastante diverso da norma que interessa à presente controvérsia, veja-se:

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.

Note-se que há nesse artigo um condicionante explícito ao próprio direito à isenção das contribuições sociais, a qual estaria vinculada até mesmo temporalmente à concessão de sua certificação, o que levou, logicamente, ao reconhecimento de sua inconstitucionalidade pelo STF.

Inexiste algo sequer parecido 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, seja Lei 8.212/91, seja no artigo 14 do CTN.

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, a qual manteve o lançamento.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson

## Declaração de Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros.

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. Não formulado o pedido e, uma vez aberto processo de fiscalização para conferir informe de entidade imune declarado em GFIP pela pessoa jurídica, deveria a auditoria fiscal efetuar o lançamento determinando e exigindo a tributação do período não recolhido sob alegação de imunidade.

Objetivando, respeitosamente, aprimorar o debate, bem como considerando que ainda não havia me manifestado sobre a especificidade em questão em outro julgamento deste Colendo Colegiado, resolvo apresentar declaração de voto.

Com isso, apresento, por escrito, minhas razões de decidir para essa temática e, desde logo, pontuo que observei na primeira assentada, antes do meu pedido de vista, além do provimento dado pelo relator, ser aberto divergência.

O voto divergente conduz a análise entendendo não ter o recorrente atendido aos requisitos formais para a fruição da imunidade, direito a imunidade, sendo acertado o lançamento, mesmo que o contribuinte possua certificação de entidade beneficente e cumpra outros requisitos dos incisos do antigo art. 55 da Lei 8.212. É que, após a junção dos referidos requisitos, incluindo neles a obtenção da certificação, não formulou o requerimento necessário à outorga do benefício, deixando de peticionar ao INSS, que teria o prazo de trinta dias para decidir sobre o gozo da imunidade, na literalidade do § 1º do art. 55.

A divergência, inaugurada pelo respeitado Conselheiro Mario Hermes Soares Campos, pontua, em razão de decidir através de voto oral na sessão virtual, 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 como inexistiu a postulação administrativa ao INSS, via requerimento para outorga da imunidade, entendeu-se por bem manter a determinação e exigência do crédito tributário constituído pelo lançamento, pois o contribuinte não teria direito a específica salvaguarda estabelecida na Carta da República, não gozaria do direito à usufruir da imunidade, na forma do art. 195, § 7.º, da Constituição, faltar-lhe-ia o requerimento apto ao deferimento do benefício na forma imposta pela lei ordinária (§ 1º do art. 55 da Lei n.º 8.212).

A relatoria, lado outro, conduziu seu voto entendendo por bem reconhecer a superação da interpretação condicionante do § 1º do art. 55 da Lei n.º 8.212 em razão da tese fixada no julgamento do Tema 32 da Repercussão Geral da Excelsa Corte.

Compreendi da leitura do voto do Douto relator 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), na forma do 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.

O argumento essencial da relatoria é que, havendo até mesmo CEBAS deferido, seria pouco razoável entender que o requerimento ao INSS é condicionante, pois a imunidade se usufrui a partir do atendimento das contrapartidas postas em lei complementar e, aliás, estas foram atestadas pelo CEBAS no caso concreto.

Consoante bem reportado no voto do Insigne relator, inexistiu controvérsia quanto ao atendimento, pelo contribuinte, não só do art. 14 do CTN, mas também dos próprios incisos do famigerado art. 55 da Lei 8.212, dentre eles, a própria certificação, que restou outorgada pelo ente público competente pela sua análise.

Logo, a problemática é a normatividade do § 1º do art. 55 da Lei n.º 8.212 e o precedente da Excelsa Corte, haja vista a ausência do requerimento junto ao INSS, concedendo ao ente previdenciário o prazo de trinta dias para que o ente arrecadador da época decidisse sobre o direito a imunidade, mesmo diante de uma certificação já concedida pelo órgão do Poder Público que atesta o caráter beneficente da entidade privada sem fins lucrativos autuada.

A partir de tal problema, surgiram-me as dúvidas: 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 anteriores, percebi 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? 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), atestando, lado outro, a própria autoridade fiscal 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?

Diante deste contexto, considerando a premissa da qual parte a divergência, no sentido de que o § 1º do art. 55 da Lei n.º 8.212 era constitucional na sua vigência e não teria sido ceifado pelo Supremo Tribunal Federal nos julgamentos sobre o art. 195, § 7.º, da Constituição e que, sob essa ótica, não poderia ser afastado pelo Colegiado deste Conselho ante a Súmula CARF n.º 2 – que reza não competir ao julgador administrativo se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária –, solicitei vistas dos autos para melhor reflexão e, doravante, passo a encaminhar a solução que encontrei, inclusive para minhas próprias dúvidas em primeira assentada.

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.

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 ínsito 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:

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. 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, 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, conforme ementa que se reproduz:

REPERCUSSÃO GERAL - ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - IMUNIDADE - CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - ARTIGO 195, § 7º, DA 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 da indagação a ser respondida: *“Reserva de lei complementar para instituir requisitos à concessão de imunidade tributária às entidades beneficentes de assistência social”* (23/02/2008). Vale dizer, firmou-se 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<sup>1</sup>, que no Acórdão de Apelação Cível n.º 2005.04.01.025105-2/RS,

---

1

<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2565291>

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 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 inexistente reconhecimento de utilidade pública federal (obtida só após o período) e não há o “Certificado de Registro de Entidade de Fins Filantrópicos”/CEBAS. Tais informes probatórios se extraem do acórdão do TRF-4. Por óbvio, inexistirá o requerimento do § 1.º do art. 55 da Lei 8.212.

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 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 federal 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, não sendo exigido lei complementar para quaisquer matérias. Logo, o CEBAS e a utilidade pública federal 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.

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 o caso concreto 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.

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 terá requerido o benefício na forma do § 1.º do art. 55 da Lei 8.212.

Irresignado com a reforma da sentença pelo Egrégio TRF, a entidade interpôs o recurso extraordinário, que tomou ampla repercussão, 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 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, objetiva para atingir seu fim a inconstitucionalidade de todo o art. 55 da Lei 8.212.

No voto condutor vencedor do relator, 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:

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, 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 Certificado 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 consubstanciavam “*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 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 respectiva 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:

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.

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, (...).

(...)

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 9.732/98 que 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. (...).

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 suprimimento dos requisitos para fruição da imunidade do art. 195, § 7º, da CF. E ficou expresso, no acórdão recorrido, que a demandante não satisfaz uma das exigências validamente previstas na 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:

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, conseqüentemente, desconstituir o crédito tributário inscrito na Certidão de Dívida Ativa nº 32.725.284-7, com a extinção da respectiva 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 desprovemento 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 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, conseqüentemente, 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 não 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 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)

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 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, nada foi consignado sobre mudança no “resultado concreto” do recurso extraordinário, isto é, a respeito da anulação da NFLD, do cancelamento do lançamento, vez 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.

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.

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, extraída 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 federal, ambos documentos exigidos no art. 55 da Lei 8.212 e, **por óbvio, não formulou o requerimento do § 1.º do art. 55**. 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 o inciso II do art. 55 da Lei 8.212 é constitucional, pela técnica de julgamento adotada pelo STF, quando seja compatível com procedimento tendente a averiguar o cumprimento do modo beneficente (firmados os requisitos em lei complementar) para fins de controlar e fiscalizar as entidades tidas por beneficentes ao final sendo emitida a certificação (CEBAS) que será prova pré-constituída, de natureza declaratória, que atesta a condição imune. Condição imune essa que 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.

Em paralelo, 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).

Neste prisma, a certificação apenas deve atestar o cumprimento das exigências materiais impostas na lei complementar, para constituição de prova pré-constituída da a condição beneficente, mas não podendo ser um fim em si mesmo, admitindo-se comprovação dos requisitos da imunidade por outros meios, especialmente no regime do art. 55 da Lei 8.212 (e, também, da Lei 12.101, se fosse o caso, face a ADI 4.480, além da Tese do Tema 32).

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. Logo, a controvérsia do § 1.º do art. 55 da Lei 8.212 é afeto ao contencioso administrativo.

Ora, se o aspecto formal exigir, para seu cumprimento, atendimento de aspecto material não previsto em lei complementar (requisito não válido, portanto), será bem provável o não atendimento e a não obtenção do requisito formal e se essa ausência (requisito formal) for condição para o reconhecimento da imunidade isso não está autorizado pela Tese firmada no 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 federal (inciso I do art. 55) e, por óbvio, não tem o requerimento do § 1.º do art. 55 da Lei 8.212. Já o caso destes autos há o CEBAS, existe a declaração de utilidade pública federal – 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.

Tem-se tese de repercussão geral a ser observada por todos.

Observe-se o afirmado pela autoridade fiscal no caso destes autos (e-fl. 39):

RELATÓRIO FISCAL DO AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD N. 37.228.646-1  
(...)

II - APURAÇÃO DO DÉBITO:

A empresa, durante o período auditado, se considerou uma entidade beneficente, com isenção de contribuições previdenciárias, recolhendo apenas as contribuições descontadas dos segurados empregados e contribuintes individuais.

A análise da documentação da entidade demonstra que:

1 - É reconhecida como de utilidade pública municipal, estadual e federal, desde 11/2002;

2 - É portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS desde novembro de 2005;

3 - Promove, gratuitamente, e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes;

4 - Não remunera, nem concede vantagens, sob qualquer título, a seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores;

5 - Aplica integralmente seu resultado operacional na manutenção dos seus objetivos institucionais.

Mas, apesar de atender todos os requisitos legais para obter o benefício de isenção da contribuição previdenciária, não conseguiu demonstrar que solicitou a isenção ao Instituto Nacional do Seguro Social, conforme determinava o art. 55, parágrafo 1, da Lei n. 8.212/91.

A empresa alega que solicitou o pedido de isenção, porém não conseguiu localizar nenhum protocolo que demonstre a solicitação. Por outro lado, também não conseguimos localizar nos sistemas de protocolo do INSS, este pedido. O setor encarregado de analisar os documentos das entidades beneficentes, e de emitir o Ato Declaratório de Isenção, também não recebeu nenhum documento da entidade, em qualquer tempo.

Diante do exposto, entendemos que, apesar da entidade reunir todos os requisitos para solicitar a isenção das contribuições previdenciárias, esta, até prova em contrário, não foi solicitada, nem foi concedida. Logo, são devidas as contribuições patronais incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais que prestaram serviços à entidade, no período auditado.

Em 30/11/2009, foi publicada a Lei n. 12.101, a partir da qual, o pedido de isenção deixou de existir. A isenção pode agora ser exercida a partir da publicação da certificação da entidade, mas o entendimento da Receita Federal é de que esta lei não beneficiou a entidade em relação aos fatos geradores ocorridos em 2006 e 2007, quando o pedido de isenção era obrigatório, portanto as contribuições previdenciárias continuam a serem devidas.

Diante deste contexto fático e na conformidade das razões de decidir da Tese firmada no Tema 32, no RE 566.622, entendo que é de observância obrigatória compreender que o art. 55 é constitucional – exceto no que foi expressamente declarado inconstitucional –, conforme a Constituição, no sentido de que não pode tangenciar interpretação que condicione o gozo da imunidade a aspecto meramente formal em si mesmo, como condição constitutiva, se restar comprovado, pela fiscalização, que o aspecto material do “modo beneficente”, previsto em lei complementar, resta atendido.

É neste intelecto do racional da maioria da Excelsa Corte no mérito 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.

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 dentro 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 adquiridos lá atrás. Sabe-se que a Administração Tributária tem o deferimento do ato como de efeito constitutivo (e não declaratório); quando muito, a imunidade era 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 publicação do CEBAS seria 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 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. 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*”<sup>2</sup>.

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, também, 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 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*.”

---

<sup>2</sup> 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).

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 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. Logo, sendo possível lei ordinária para certificação, controle e fiscalização em conformidade com a Constituição.

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 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 e partir de protocolo (regulamentação), não foi veiculado em lei complementar.

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<sup>3</sup>:

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 retroaja 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 surgir

---

<sup>3</sup> 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.

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.

O contexto acima descortinado possibilita concluir assistir razão ao Preclaro relator Conselheiro Martin da Silva Gesto, que, aliás, foi assertivo em suas razões de decidir.

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<sup>4</sup> da Lei 12.101 é aproximado do § 1º do art. 55 da Lei n.º 8.212<sup>5</sup> (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 tema da Nota SEI referenciada pendia a modulação, que não ocorreu ao seu 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 estou acompanhando a relatoria, 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.

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

---

<sup>4</sup> 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.

<sup>5</sup> 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.

9303-010.974, que, a despeito de tratar da ausência do CEBAS, na forma do inciso II do art. 55 da Lei 8.212, finda por implicar na ausência do requerimento do § 1.º do art. 55 da Lei 8.212.

Deveras, 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, 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, haja vista que atendidas as contrapartidas, às condicionantes, do modo beneficente (por relato da própria fiscalização ao informar que a única pendência é o pedido do § 1.º, como se este fosse constitutivo).

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, como o fez no caso concreto, não deve autuar sob fundamento de ausência do requerimento que não teria o efeito constitutivo.

Entretanto, como o caso dos autos caminhou em sentido oposto, entendendo a fiscalização 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 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.

Ante o exposto, meu voto é no sentido de acompanhar a relatoria para dar provimento ao recurso, respeitando a orientação do Supremo Tribunal Federal, de modo a cancelar o lançamento.

É minha declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros