



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.002337/2008-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-009.063 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 1 de dezembro de 2021
Recorrente FUNDACAO AMERICANENSE DE EDUC E CULTURA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS À SEGURIDADE SOCIAL. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INOBSERVÂNCIA DO § 1º DO ART. 55 DA LEI Nº 8.212, DE 1991. NORMA DE FISCALIZAÇÃO E CONTROLE. REGRAMENTO VIA LEI ORDINÁRIA. DECISÃO DO STF COM REPERCUSSÃO GERAL. RE 566.622/RS.

A ausência do requerimento do Ato Declaratório de Isenção junto ao INSS obsta o reconhecimento da interessada como entidade imune, já que não cumpridos os termos do § 1º do art. 55 da Lei 8.212, de 1991, à época de sua vigência.

Nos termos do decidido pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento dos Embargos no RE nº 566.622/RS, 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 (Tema 32).

O § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, **não** foi julgado inconstitucional pelo STF, no julgamento do RE 566.622, em sua 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, sendo exigível, à época da ocorrência dos fatos geradores (na vigência do referido dispositivo legal), o pedido de isenção dirigido ao INSS e o respectivo ato declaratório de isenção (ato de fiscalização e controle administrativo da Administração Tributária).

BOLSA DE ESTUDOS PARA DEPENDENTE.

O valor despendido, pela Contribuinte, a título de bolsa de estudos concedida a dependente de segurado empregado, integra a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias, na vigência - com a redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998 - da alínea “t” do § 9º, do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos: o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros (relator), que deu parcial provimento ao recurso para afastar do lançamento o levantamento de bolsas de estudos, bem como cancelar o lançamento no que se refere às competências 03/2005 a 12/2007, inclusive; e os conselheiros Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Martin da Silva Gesto, que deram provimento parcial em menor extensão que o relator. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Samis Antônio de Queiroz.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

(documento assinado digitalmente)

Samis Antonio de Queiroz - Redator Designado

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

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 182/212), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pela Recorrente, devidamente qualificada nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 163/176), proferida em sessão de 15/10/2008, consubstanciada no Acórdão n.º 14-20.977, da 7.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (DRJ/RPO), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação (e-fls. 91/119), cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. BOLSA DE ESTUDOS PREVISTA EM CONVENÇÃO COLETIVA E CONCEDIDA A DEPENDENTES DE SEGURADOS EMPREGADOS.

Integram o salário-de-contribuição os valores relativos a bolsas de estudos concedidas a dependentes de segurados empregados, ainda que a concessão das mesmas decorra de previsão contida em Convenção Coletiva de Trabalho.

ENTIDADE BENEFICENTE. NÃO CUMPRIMENTO DO ARTIGO 55 DA LEI N.º 8.212/91.

O art. 195, § 7.º, da Constituição Federal, ao dispor sobre a isenção das entidades beneficentes de assistência social, prescreve que os requisitos a serem atendidos por essas entidades devem ser regulados por lei ordinária.

Entidade Beneficente que não atende a todos aos requisitos do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91 não faz jus à isenção das contribuições previdenciárias, sendo obrigatório o lançamento dos valores devidos.

CONTRIBUIÇÕES DA EMPRESA INCIDENTES SOBRE A REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADO.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço.

LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE.

É vedado à Administração Pública o exame da legalidade e constitucionalidade das Leis.

JUROS MORATÓRIOS.

As contribuições sociais, não recolhidas nas épocas próprias, estão sujeitas aos juros equivalentes à taxa SELIC, de caráter irrelevável.

Lançamento Procedente

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para o período de apuração em referência, com auto de infração (DEBCAD 37.155.608-2) juntamente com as peças integrativas (e-fls. 2/31; 37) e respectivo Relatório Fiscal juntado aos autos (e-fls. 38/43), tendo o contribuinte sido notificado em 06/06/2008 (e-fl. 2), foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

Trata-se do Auto de Infração — AI nº 37.155.608-2, de 05/06/2008, no valor total de R\$ 256.605,20 (duzentos e cinquenta e seis mil, seiscentos e cinco reais e vinte centavos), referente a contribuições da empresa e as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados. O débito é relativo às competências 01/2004 a 12/2007.

O Relatório Fiscal do AI informa que o contribuinte em epígrafe é estabelecimento escolar privado, fundação sem fins lucrativos. Enquadrou-se no FPAS 639, como entidade beneficente de assistência social isenta das contribuições previdenciárias patronais. Por não ter sido concedida a isenção dessas contribuições pelo órgão competente, a fiscalização lançou os débitos enquadrando a Empresa no FPAS 574, sem isenção de contribuições previdenciárias.

O Relatório Fiscal informa também que o contribuinte autuado concedeu, no período citado, bolsas de estudos integrais aos filhos de seus segurados empregados, o que caracteriza remuneração indireta dos mesmos e constitui fato gerador das contribuições lançadas. Além disso, registra que estas contribuições deixaram de ser recolhidas pela empresa e que os valores das bolsas de estudos não foram incluídos em Folha de Pagamento, tampouco em GFIP — Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social.

A Auditoria Fiscal consigna ainda que apurou as bases de cálculo do presente lançamento com arrimo em informações apresentadas pela própria empresa. Anexa ao Auto de Infração, às fls. 48 a 75, a relação dos alunos que receberam bolsas de estudos, com o respectivo período, filiação e o valor da mesma que foi considerado como base de cálculo para a cobrança das contribuições devidas e aqui lançadas, conforme disposto no Relatório Fiscal do AI.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pela Recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que peço vênia para reproduzir:

A autuada apresenta impugnação alegando, em síntese que:

1) É uma sociedade civil, sem fins lucrativos, de caráter eminentemente filantrópico direcionada à promoção humana na área de educação e formação profissional. Aplica integralmente suas rendas e eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais. Apresenta relação de documentos e certidões relativos à sua atuação social.

2) Confirma que protocolizou pedido de isenção junto à Secretaria da Receita Previdenciária em 07/06/2006, renovado em 26/04/2008. Seus diretores e demais gestores não recebem remuneração nem vantagens de qualquer título, assim como distribui bolsas de estudos a pessoas carentes.

3) Na qualidade de entidade beneficente de assistência social está isenta do pagamento de contribuições à seguridade social, pois atende às exigências do art. 55 da Lei nº 8.212/91. A isenção não está adstrita à data do requerimento de que trata o § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91, que é de 07/06/2006. Tendo sido satisfeitas as condições contidas nos incisos I a V do mesmo artigo, a decisão de isenção deve reportar-se a data de sua implementação. Cita jurisprudências.

4) Do Relatório Fiscal depreendem-se duas situações excludentes da isenção:

i) ausência de concessão pelo INSS, fato não constante nos arquivos informatizados do fisco e ii) existência de débitos regularmente constituídos em ação fiscal anterior, através de Notificações Fiscais de Lançamento de Débito — NFLD. Alega que procedeu ao protocolo do pedido de isenção em 26/04/2008, sem resposta até a data de apresentação da impugnação. Diante disso, não pode ser a Autuada penalizada diante da omissão das autoridades fiscais. Argumenta ainda, que os débitos lançados na ação fiscal anterior encontram-se *sub judice*, com sua exigibilidade suspensa.

5) Resta evidente que a Autuada preenche todos os requisitos necessários à isenção das contribuições sociais patronais na qualidade de instituição beneficente de assistência social, devendo ser considerado nula a autuação e penalidades pelo não preenchimento e declarações em GFIP.

6) Conceito de remuneração, ou seja, todos os valores percebidos pelos segurados empregados, é o que se enquadra no inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212/91. Em resumo, são os rendimentos destinados a retribuir o trabalho, quer pelos serviços prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador, ainda que sob a forma de utilidades, nos termos da lei, do contrato, de instrumentos de negociação coletiva, ou de sentença normativa.

7) A não incidência sobre valores atribuídos à bolsa de estudos está inserta na alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91. A Impugnante tem o dever legal de cumprir o pactuado nas convenções coletivas das categorias profissionais envolvidas, em todo o período do débito apurado. Cita e transcreve art. 458 da CLT, argumentando que esses benefícios extrapolam a remuneração, estando este dispositivo legal em consonância com as disposições do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

8) Transcreve o inciso I do referido art. 28, fixando sua argumentação de que é remuneração o valor pago destinado a retribuir o trabalho, inclusive nos termos de convenção ou acordo coletivo de trabalho. Conclui que, como as bolsas de estudos são concedidas a dependentes econômicos do trabalhador, não compõem a base de incidência de contribuições previdenciárias por não terem natureza salarial. Cita jurisprudências.

9) Portanto, resta evidente que o benefício bolsas de estudos não integra a remuneração para fins trabalhistas nem tampouco a base de incidência das contribuições sociais. A concessão de bolsas de estudos aos dependentes econômicos dos segurados empregados atende aos princípios da Lei Orgânica da Assistência Social, uma vez que se trata de Instituição Beneficente de Assistência Social. A valoração das bolsas de estudos não pode ficar adstrita aos preços cobrados dos demais alunos, vez que o custo

para a concedente evidentemente é inferior ao valor atribuído pela Auditora Fiscal.

10) O valor atribuído da penalidade pelo descumprimento de obrigações acessórias extrapola todos os princípios constitucionais do não confisco e da razoabilidade. Discorre robustamente sobre a sanção tributária da multa aplicada, que fere também o princípio da capacidade contributiva. Cita doutrinadores e jurisprudência.

11) O indexador para atualização de contribuições previdenciárias denominado SELIC tem sua imposição vedada como taxa de juros, uma vez que possui percentual acima de 1% ao mês, o que fere frontalmente a lei tanto a constitucional como a infraconstitucional. Cita jurisprudência.

12) Requer seja declarado nulo o presente lançamento.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário, conforme bem sintetizado na ementa alhures transcrita.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento.

Consta nos autos Termo de Apensação deste feito aos Processos ns.º 13888.002335/2008-31 (e-fl. 230), 13888.002336/2008-86 (e-fl. 231), 13888.002339/2008-10 (e-fl. 232) e 13888.002340/2008-44 (e-fl. 233).

Relato, por oportuno, que o presente processo estava pautado para outubro em pauta que continha os Processos ns.º 13888.002343/2008-88, 13888.002341/2008-99, 13888.002340/2008-44, 13888.002339/2008-10, 13888.002337/2008-21, 13888.002336/2008-86 e 13888.002335/2008-31, sendo que destes só vieram a ser julgados em outubro último os Processos ns.º 13888.002343/2008-88 (Acórdão CARF n.º 2202-008.717, DEBCAD 37.155.610-4) e 13888.002341/2008-99 (Acórdão CARF n.º 2202-008.718, DEBCAD 37.089.899-0); os demais saíram em vistas, convertida em vistas coletivas, e estão retornando nessa sessão de dezembro de 2021 para novo julgamento conjunto.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto Vencido

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 08/01/2009, e-fl. 180, protocolo recursal em 02/02/2009, e-fl. 182), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

**Considerações sobre proposta de Diligência rejeitada no conexo Processo nº
13888.002341/2008-99 (Acórdão CARF 2202-008.718)**

Inicialmente, anoto que os autos em foco estão conexos aos Processos ns.º 13888.002343/2008-88, 13888.002341/2008-99, 13888.002340/2008-44, 13888.002339/2008-10, 13888.002337/2008-21, 13888.002336/2008-86 e 13888.002335/2008-31, sendo que destes já foram julgados em outubro último os Processos ns.º 13888.002343/2008-88 (Acórdão CARF n.º 2202-008.717, DEBCAD 37.155.610-4) e 13888.002341/2008-99 (Acórdão CARF n.º 2202-008.718, DEBCAD 37.089.899-0); os demais saíram em vistas, convertida em vistas coletivas, e estão retornando nessa sessão de dezembro de 2021 para novo julgamento conjunto.

Ponderei no processo referenciado no destaque deste capítulo, julgado em outubro de 2021, quando todos estavam pautadas para julgamento conjunto, que a Entidade Recorrente possuía certificação e declarações de utilidade pública no período autuado, conforme bem relatado pela própria decisão recorrida, no entanto a autuada afirma, mas não comprova, ter requerido o reconhecimento da imunidade das contribuições lançadas e, ainda, argumenta que, a despeito de possuir a prova pré-constituída relativa ao CEBAS/Certificação, cumpria os requisitos aptos a concessão da imunidade. Por outro lado, a decisão hostilizada, ao analisar a problemática, assim consignou:

(...)

Considerando que, de forma expressa, a Carta Magna remete à lei ordinária a fixação das exigências, assim o fez a Lei nº 8.212/91, em seu art. 55, possibilitando a efetiva aplicação do dispositivo constitucional:

“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, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (redação dada pela Lei nº 9.429/96)

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

órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (redação dada pela Lei nº 9.528/97).

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

(...)"

(...)

Como vemos, não há dúvida, pois, para ter reconhecido o direito à isenção, a Entidade Beneficente de Assistência Social, obrigatoriamente, além de cumprir todos os requisitos contidos nos incisos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, deveria requerer junto à Seguridade Social à época, e hoje junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil, e vê-lo concedido, o reconhecimento da isenção, como determinado na Legislação Previdenciária. É o que consta expressamente no § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91 e art. 208 do RPS.

(...)

Portanto, para que a entidade venha a usufruir da isenção, é imperativo que a mesma requeira esse benefício e que o mesmo seja deferido, nos termos do § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91 e art. 208 do RPS. Ocorrendo o deferimento, os efeitos da isenção passarão a vigorar a partir da data do protocolo do seu requerimento, como estabelece o Decreto nº 3.048/99.

A Impugnante junta aos Autos, na defesa acostada, atestado de registro no Conselho Nacional de Assistência Social, do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social válido para o período de 22/03/05 a 21/03/08, bem como cópia da declaração de utilidade pública municipal e da declaração de utilidade pública federal, entre outros documentos, ressaltando que se encontra abrangida pela isenção, pois atende aos requisitos do § 7º do art. 195 da CF. No entanto, somente tais documentos não bastam para a entidade usufruir da isenção, necessário ter sido deferido pela autoridade competente seu requerimento de isenção, conforme amplamente disposto nos parágrafos anteriores.

Note-se que, conforme contido no item 4 do Relatório Fiscal do AI, de acordo com o Sistema Informatizado – Dataprev – Consulta a Entidades Filantrópicas, a Impugnante nunca adquiriu o direito de usufruir deste benefício, conforme tela de fls. 46. Cita seu protocolo de requerimento de isenção datado de 07/06/2006, mas não traz ao processo nenhuma comprovação de que lhe foi concedida isenção pelo órgão público competente para tal e, incorretamente, conforme já explicitado anteriormente, dispõe que para usufruir do citado benefício fiscal basta tão somente a satisfação dos incisos I a V do art. 55 da Lei 8.212/91, não ficando esse benefício adstrito a data do requerimento de que trata o § 1º do mesmo art. 55. E mais, o novo requerimento de isenção protocolado em 26/04/2008, se deferido, terá sua vigência a partir da data do protocolo, conforme § 2º do art. 208 do RPS. Desta forma, sendo o débito referente ao período 01/2005 a 02/2008, portanto, anterior ao protocolo, não cabe se falar em penalização da empresa diante da omissão das autoridades fiscais, como argumenta a Impugnante, especificamente sobre este requerimento.

Ressalte-se que os documentos acostados pela Impugnante tendentes a comprovar sua condição de isenta, bem como a argumentação pertinente, não serão objeto de análise por este julgador, uma vez que a análise do requerimento de isenção e sua concessão não são de competência desta Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, fazendo parte das atividades regimentalmente inerentes a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização.

Pois bem. A decisão vergastada claramente afirma que a Recorrente detinha declarações de utilidade pública e certificação de entidade beneficente, mas não tinha ou não consta comprovação do requerimento e deferimento do reconhecimento da imunidade, que a fiscalização dizia ser preciso ser requerido junto à Administração Tributária na forma do § 1.º do art. 55 da Lei 8.212. Assevera, também, a DRJ que os documentos acostados pela defesa não foram analisados, pois a verificação não caberia ao órgão julgador, mas sim a unidade de origem do domicílio fiscal da Recorrente se tivesse sido efetivado o pedido de imunidade.

Neste contexto, considerando especialmente o julgamento já efetivado na Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal (STF), no Tema 32, RE 566.622, ainda que não transitado em julgado, mas com Tese já firmada, ademais tomando por parâmetro o procedimento intermediado no Acórdão CARF n.º 9303-010.974, da 3.ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão de 11/11/2020, publicado em 18/01/2021, ainda que pendente análise de embargo de declaração, e tendo em vista que a DRJ pontuou que não faria a análise dos documentos juntados pela Recorrente que podem, inclusive, demonstrar o cumprimento dos requisitos presentes no art. 14 do CTN, independentemente da presunção da certificação posta através do CEBAS, entendi que seria pertinente, para uma análise mais aprofundada da matéria, antes de apreciar o mérito, baixar os autos em diligência, a fim de que a unidade de origem verificasse a documentação acostada, além de poder solicitar outros documentos complementares da Recorrente, para, então, manifestar-se informando se a Recorrente atendia e cumpria efetivamente os requisitos do 14 do CTN por ocasião dos fatos geradores exigidos.

Todavia, fui vencido naquela ocasião de julgamento acerca da diligência, tendo o Colegiado entendido não ser necessária (conferir Acórdão CARF n.º 2202-008.718, DEBCAD 37.089.899-0, Processo 13888.002341/2008-99). Assim, para otimização deste julgamento, deixo de propor neste caderno processual a diligência, pois já vencido na tese.

Introdução a análise meritória

Tendo sido vencido na proposta de diligência do processo referenciado no capítulo antecedente, de modo que não reitero a diligência neste caderno processual, passo ao enfrentamento do mérito.

- Imunidade decorrente de certificação válida no período 03/2005 a 03/2008

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

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

Consta dos autos que, a despeito do CEBAS e do reconhecimento como entidade de utilidade pública, a Recorrente não protocolou o requerimento formal objeto do § 1.º do art. 55 da Lei n.º 8.212, não possuindo, por conseguinte, ato declaratório de isenção [tecnicamente uma imunidade] e, por isso, houve a autuação. Entretanto, a Recorrente, considerando a natureza

declaratória do CEBAS, aduz que o atendimento dos requisitos necessários a imunidade estão atendidos e que deve ser cancelado o lançamento.

A temática foi amplamente debatida por este Colegiado, embora com outra composição, na sessão do dia 08 de abril de 2021. Naquela ocasião atuei como vogal e apresentei declaração de voto nos Processos ns.º 10970.000119/2010-49 (Acórdão 2202-008.123), 10970.000120/2010-73 (Acórdão 2202-008.124), 15586.001511/2009-29 (Acórdão 2202-008.126), 10935.006971/2009-12 (Acórdão 2202-008.131) e 10935.006972/2009-67 (Acórdão 2202-008.132).

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

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

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

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

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

Por conseguinte, sem a inconstitucionalidade declarada ao § 1º do art. 55 da Lei n.º 8.212 e inexistindo a postulação administrativa ao INSS, via requerimento para outorga da imunidade, entende que tais casos impõem manter a determinação e exigência do crédito tributário constituído pelo lançamento, pois o contribuinte não tem direito a específica salvaguarda estabelecida na Carta da República, não gozando do direito à usufruir da imunidade,

na forma do art. 195, § 7.º, da Constituição, falta-lhe o requerimento apto ao deferimento do benefício na forma imposta pela lei ordinária (§ 1º do art. 55 da Lei n.º 8.212).

No caso concreto destes autos, a despeito de vencido na diligência que objetivava reforçar o contexto fático da imunidade atestada na certificação, inexistiu controvérsia quanto ao certificado, no período 03/2005 a 03/2008. O ponto é a inexistência do ato declaratório de imunidade, chamado de isenção, a teor do requerimento que lhe daria origem na forma prescrita no § 1.º do art. 55 da Lei 8.212.

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

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

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

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

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

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

Neste horizonte, relembro, inicialmente, que no Mandado de Injunção (MI) n.º 232, julgado trinta anos atrás, em 02/08/1991 (voto de mérito do relator em 06/02/1991, confirmado na assentada final em 02/08/1991, sem alterações), a Excelsa Corte, naquela oportunidade, declarava o estado de mora em que se encontrava o Congresso Nacional, em relação ao art. 195, § 7.º, da Constituição Federal, ordenando providências legislativas para o cumprimento da obrigação de legislar. Eis a ementa daquele íncrito 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, ainda que o Supremo não tivesse reconhecido essa regulamentação ao julgar o MI 232, que foi julgado em momento posterior a vigência legislativa daquela norma do art. 55. Eis a ementa do julgado:

EMENTA: MANDADO DE INJUNÇÃO. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ART. 195, § 7.º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI N.º 9.732/98.

Não cabe mandado de injunção para tornar efetivo o exercício da imunidade prevista no art. 195, § 7.º, da Carta Magna, com alegação de falta de norma regulamentadora do dispositivo, decorrente de suposta inconstitucionalidade formal da legislação ordinária que disciplinou a matéria. Impetrante carecedora da ação. (MI 605, Relator ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2001, DJ 28/09/2001 PP-00038 EMENT VOL-02045-01 PP-00051)

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

REPERCUSSÃO GERAL - ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - IMUNIDADE - CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - ARTIGO 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Admissão pelo Colegiado Maior. (RE 566.622 RG, Relator: MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 21/02/2008, DJe-074 DIVULG 24/04/2008 PUBLIC 25/04/2008 EMENT VOL-02316-09 PP-01919)

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

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

Hodiernamente, a Tese Fixada é: *“A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas”* (18/12/2019, Tese do Tema 32/STF).

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

Colhe-se na leitura pública das peças do referido RE 566.622, com acesso no site do Supremo Tribunal Federal¹, que no Acórdão de Apelação Cível n.º 2005.04.01.025105-2/RS, do Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, o caso concreto tangencia sobre a vindicada imunidade a que faria jus a “Sociedade Beneficente de Parobé” (atual Associação Beneficente de Parobé, nomenclatura colhida em embargos de declaração pendente de julgamento no RE 566.622, protocolado em 15/05/2020 e concluso em 27/05/2020).

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

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

Ainda, quanto ao contexto probatório do caso concreto no RE 566.622, consta que o juízo de primeiro grau julgou procedente o pedido de cancelamento do lançamento formulado pela entidade, considerando que restava comprovada a imunidade do art. 195, § 7.º, da Constituição Federal, pois a entidade cumpria os requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN), tendo incidentalmente, em controle difuso, pontuado que não era necessário a entidade observar o art. 55 da Lei nº 8.212, por ser inconstitucional (todo ele, artigo 55), de modo a apontar o CTN como a norma adequada para a disciplina da imunidade prevista nos termos do art. 195, § 7.º, da Constituição, combinada com a disciplina do art. 146, inciso II, da Carta da República.

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

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

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

1

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

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

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

Irresignada com a reforma da sentença pelo Egrégio TRF, a entidade interpôs o recurso extraordinário, que tomou ampla repercussão geral, e formulou o pedido específico, a saber: *“a) seja provido o presente recurso extraordinário, mediante o reconhecimento da violação pela decisão recorrida ao disposto nos artigos 195, § 7º e 146, inciso II da Constituição Federal, declarando-se o direito da recorrente à imunidade tributária ao recolhimento de contribuições sociais previdenciárias patronais - uma vez que a mesma atende a todos os requisitos dispostos no artigo 14 do CTN (conforme expressamente reconhecido pela decisão recorrida), norma apta a regulamentar a imunidade tributária em discussão, forte nos artigos 195, §7º e 146, inciso II da Constituição Federal e artigo 14 do CTN - e consequentemente, anulando-se o débito previdenciário objeto da presente demanda, consubstanciado nos autos da NFLD nº 32.725.284-7”*.

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

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

Aliás, o STF não só cancelou o lançamento como firmou tese a ser seguida com o enunciado: *“A lei complementar é forma exigível para a definição do modo benéfico de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas”* (18/12/2019, Tese do Tema 32/STF).

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

No voto condutor vencedor do relator no Supremo Tribunal Federal, no RE 566.622, da lavra de Sua Excelência Ministro Marco Aurélio, consignou-se o seguinte esclarecimento para a matéria de fato, extraído das instâncias inferiores (soberana nos assuntos

fáticos), com as pertinentes e necessárias razões de decidir em relação ao ponto, conforme se extrai do acórdão da Excelsa Corte:

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Sociedade Beneficente de Parobé, mantenedora do Hospital São Francisco de Assis, mediante o recurso extraordinário, interposto com alegada base na alínea “a” do permissivo constitucional, insurge-se contra o acórdão, de folha 570 a 579, por meio do qual o Tribunal Regional Federal da 4ª Região deu provimento a apelação do Instituto Nacional do Seguro Social, assentando a constitucionalidade da redação original do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, ante o previsto no artigo 195, § 7º, da Carta Federal. O dispositivo ordinário estabeleceu as condições legais, requeridas pelo preceito constitucional, para entidades beneficentes de assistência social gozarem da imunidade tributária em relação às contribuições de seguridade social.

Na origem, a recorrente formalizou ação ordinária anulatória de débito fiscal, objetivando ver afastada a cobrança de contribuições sociais, porque seria titular da imunidade tributária prevista no artigo 195, § 7º, do Diploma Maior. O Juízo reconheceu a existência do direito pleiteado.

Citou resultado de perícia contábil (folha 248 a 251) no sentido de a Sociedade Beneficente preencher os requisitos versados no artigo 14 do Código Tributário Nacional e reconheceu a inconstitucionalidade incidental do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, haja vista ter invadido campo reservado a lei complementar, segundo o artigo 146, inciso II, da Carta da República.

O Tribunal Regional, ao reformar a sentença, disse da ausência da imunidade, asseverando serem legítimas as exigências enumeradas no mencionado artigo 55, porquanto traduzem requisitos objetivos à caracterização da instituição como beneficente e filantrópica. Frisou o precedente do Supremo na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028/DF, relator ministro Moreira Alves, julgada em 11 de novembro de 1999, para afastar a necessidade de lei complementar a dispor sobre as condições essenciais a alcançar a imunidade questionada. Consignou remissão genérica a lei, sem referência expressa a norma complementar, pelo artigo 195, § 7º, da Carta de 1988, a disciplinar as formalidades indispensáveis ao implemento do direito, 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 consubstanciam “*exigências estabelecidas em lei*” ordinária para o exercício da imunidade. Tem-se regulação do próprio exercício da imunidade tributária em afronta ao disposto no artigo 146, inciso II, do Diploma Maior.

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

(...)

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

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

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI – 1. Na sessão Plenária de 4 de junho de 2014, foram apregoados para julgamento conjunto 4 ações diretas de inconstitucionalidade (ADI's 2028; 2036; 2228; e 2621), então atribuídas à relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, e um recurso extraordinário (RE 566.622, representativo do Tema 032, segundo o módulo de repercussão geral do sítio do Tribunal), este de relatoria do Ministro Marco Aurélio. Os 5 casos compartilham uma base discursiva comum. Em todos eles, entidades dedicadas a serviços de saúde e de educação questionam a legitimidade de dispositivos da legislação ordinária e infraconstitucional que estabeleceram requisitos e procedimentos a serem cumpridos para fins de enquadramento na qualificação de “entidades beneficentes de assistência social”, indispensável para a fruição da imunidade prevista no art. 195, § 7º, do texto constitucional.

Na ocasião, o voto do Ministro Joaquim Barbosa, relator das ADIs teve a seguinte conclusão:

"Ressalvando expressamente a possibilidade de exame da intensidade da restrição que o critério adotado para reconhecimento da imunidade impõe às escolhas lícitas do cidadão em suas atividades beneficentes e filantrópicas, julgo parcialmente procedentes as ações diretas de inconstitucionalidade, confirmando a medida liminar, para reconhecer a inconstitucionalidade do art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 24/7/1991, e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º, da Lei nº 9.732, de 11/12/1998.

Declaro inconstitucionais o art. 55, II da Lei 8.212/1991, tanto em sua redação original, como na redação dada pela Lei 9.429/1996, o art. 18, III e IV, da Lei 8.742/1993, do art. 2º, IV, 3º, VI, §§ 1º e 4º e par. ún., do Decreto 2.536/1998 e dos arts. 1º, IV, 2º, IV, §§ 3º e 7º, § 4º, do Decreto 752/1993.

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 pela 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, 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.

O ministro Teori Zavascki, ao manifestar-se, afirmou dissentir apenas no tocante à questão de fato. Consoante discorreu, há duplo fundamento no acórdão recorrido:

além da matéria relativa à inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, o Tribunal teria assentado a não comprovação da observância de outros requisitos para fruição da imunidade. Segundo a óptica, surgiria impróprio, ante o obstáculo fático, prover o recurso.

Ao reexaminar o pronunciamento atacado, identifiquei a inexistência de fundamento de fato autônomo apto a ensejar o desprovimento do extraordinário. O Colegiado de origem afastou a incidência dos artigos 1º, 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/1998, presente o implemento de medida acauteladora no processo relevador da ação direta de inconstitucionalidade nº 2.028. Consignou a inexistência 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, consequentemente, desconstituir o crédito tributário inscrito na Certidão de Dívida Ativa nº 32.725.284-7, com a extinção da respectiva execução fiscal.

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

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

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

A decisão para formulação do acórdão continha o enunciado: *“O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 32 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário, vencidos os Ministros Teori Zavascki, Rosa Weber, Luiz Fux, Dias Toffoli e Gilmar Mendes. Reajustou o voto o Ministro Ricardo Lewandowski, para acompanhar o Relator. Em seguida, o Tribunal fixou a seguinte tese de repercussão geral: ‘Os requisitos para o gozo de imunidade 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 originária do RE 566.622 naquela ocasião:

IMUNIDADE – DISCIPLINA – LEI COMPLEMENTAR.

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

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

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

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

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, extraído dos autos, é a compartilhada pela maioria dos votos que acompanharam o Ministro Marco Aurélio no provimento do RE, segundo o que apreendi dos fundamentos externalizados. Acompanharam, de fato, o relator do RE no provimento do apelo, quanto à solução do caso concreto, sem, no entanto, deixar de reconhecer a existência de um espaço de conformação disponível à legislação ordinária (pertinente aos aspectos meramente procedimentais).

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

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

O que pode se extrair disso?

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

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

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

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

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

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

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

A própria certificação apenas atesta o cumprimento das exigências materiais impostas na lei complementar, sendo prova pré-constituída da condição beneficente de assistência social, sem fins lucrativos, mas não pode ser um fim em si mesmo, admitindo-se comprovação dos requisitos da imunidade por outros meios. É o que se extrai do RE 566.622 e da ADI 4.480. Mas, aqui, reafirme-se, a certificação existe e, portanto, a prova pré-constituída está a favor do recorrente, ao menos no período de validade do certificado.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Tem-se tese de repercussão geral – Tema 32 – a ser observada por todos com tese fixada: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.”

Diante deste contexto fático e na conformidade das razões de decidir da Tese firmada no Tema 32, no RE 566.622, entendo que a interpretação a ser dada para o art. 55 da Lei 8.212, no que não foi expressamente declarado inconstitucional, deve ser tangenciado por técnica de julgamento conforme à Constituição, assim não podendo haver interpretação que tangencie condicionar o gozo da imunidade a aspecto meramente formal em si mesmo, como condição constitutiva da benesse, especialmente se restar comprovado, pela fiscalização, que o aspecto material do “modo beneficente”, previsto em lei complementar, restar atendido, como sói ocorrer quando há a certificação/CEBAS da entidade.

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

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

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

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

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

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

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

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*.”

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

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

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

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

Em complemento, Sua Excelência Ministra Rosa Weber, afirma que *“a maioria do Colegiado reconhece a necessidade de lei complementar para a caracterização das imunidades propriamente ditas, admitindo, contudo, que questões procedimentais sejam regidas 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, não sendo a lei ordinária capaz de restringir o gozo da imunidade por deficiência meramente formal se atestado o atendimento material, o que pode ser aferido pela certificação/CEBAS ou por dilação probatória que ateste ser possível materialmente reconhecer que poderia haver CEBAS.

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

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

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

Tanto é que a Nota SEI n.º 17/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME (dispensando de contestar e recorrer, apesar das suas várias ressalvas) infere ser conclusivo que para a Excelsa Corte³:

62. Aplicando-se os fundamentos determinantes extraídos desses julgados, chega-se às seguintes conclusões:

(...)

e) Por derradeiro, os arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732, de 1998, também foram declarados formalmente nulos pela Corte, demonstrando que (e.1) a estipulação de um marco temporal para as condicionantes exigidas para a fruição da imunidade e (e.2) o cancelamento da imunidade aos que descumprirem os requisitos restringem a extensão da imunidade e requerem regulamentação por lei complementar. (grifei)

Pretender que a fruição só ocorra após o deferimento do requerimento ao INSS (ainda que retroagindo ao protocolo), tendo o órgão público prazo de trinta dias para deliberar (em prazo impróprio, ainda que exista consequências regulamentares para a demora que possa surgir na análise), na forma literalmente explicitada no § 1º do art. 55 da Lei n.º 8.212, e sem efeito declaratório ao nascedouro da imunidade ao cumprimento das condicionantes (retroativo à origem da imunidade, e não apenas a data do protocolo ou de eventual publicação do ato), não é compatível com o Tema 32 da Repercussão Geral. Especialmente, repita-se, quando já atendidas as contrapartidas condicionantes à imunidade, inclusive na forma certificada/CEBAS.

Aliás, para ampla reflexão, importante dizer, como acima já pontuei, que no regime da atual Lei 12.101, que regula hodiernamente aspectos da imunidade do art. 195, § 7.º, da Carta da República, o art. 31⁴ da Lei 12.101 é aproximado do § 1º do art. 55 da Lei n.º 8.212⁵ (sendo seu sucessor) e foi efetivamente declarado inconstitucional na ADI n.º 4.480, inclusive já julgados embargos de declaração da Procuradoria da Fazenda Nacional (ao tempo da Nota SEI referenciada pendia a modulação, que não ocorreu ao se julgar os aclaratórios). Veja-se o que Sua Excelência o Ministro Gilmar Mendes afirmou:

... cabe ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça possui entendimento sumulado, com o qual estou de acordo, no sentido de que:

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

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

⁵ Lei 8.212, Art. 55, § 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

“O certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade”. (Súmula 612, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 9.5.2018, DJe 14.5.2018)

Nesse contexto, entendo que o exercício da imunidade deve ter início assim que os requisitos exigidos pela lei complementar forem atendidos. (grifei)

Colho, a propósito, da manifestação da Procuradoria-Geral da República que esse dispositivo [art. 31, Lei 12.101], “ao estabelecer o termo inicial para que as entidades possam exercer o direito à imunidade da contribuição para a seguridade social, trata de tema relativo aos limites da garantia constitucional, adentrando matéria submetida à reserva de lei complementar” (eDOC. 13, p. 14). (grifei)

Assim, entendo formalmente inconstitucional o artigo 31 da Lei 12.101/2009.

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

Além do mais, a Câmara Superior de Recursos Fiscais apreciou matéria similar, sem qualquer alegação de afronta a enunciado sumular, confira-se o Acórdão CARF n.º 9303-010.974, que, a despeito de tratar mais frontalmente acerca da ausência do CEBAS, na forma do inciso II do art. 55 da Lei 8.212, embora atestando que as provas indicam haver materialmente elementos para a sua concessão, finda por implicar a ausência do ato declaratório na forma a ser requerida a partir do § 1.º do art. 55 da Lei 8.212, o que, igualmente, ensejou o lançamento com a determinação e exigibilidade do crédito tributário.

Não se está, por meio deste julgamento, declarando a inconstitucionalidade do § 1º do art. 55 da Lei n.º 8.212, mas sim reconhecendo que a conclusão do Recurso Extraordinário n.º 566.622, com Repercussão Geral, enquanto precedente, inclusive quanto a seus aspectos de fato e de direito, e outras *ratione decidendi* expostas pela Excelsa Corte, incluindo o julgamento de inconstitucionalidade do art. 31 da Lei 12.101 (ADI 4.480 tangenciando matéria análoga e substitutiva do procedimento do art. 55 da Lei 8.212), permitem inferir que o próprio Supremo Tribunal Federal deu interpretação conforme a Constituição fixando a Tese do Tema 32, que todos devem obrigatoriamente observar, nestes termos: *“A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas”*.

Observe-se, até mesmo, que a concessão do CEBAS no caso concreto, com seu efeito declaratório (Súmula 612 do STJ), sinaliza que a imunidade do art. 195, § 7.º, da Constituição Federal, impõe o gozo imediato do benefício, desde os fatos apresentados na

certificação (efeito *ex tunc*), haja vista que atendidas as contrapartidas, às condicionantes, do modo beneficente.

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

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

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

Como no caso dos autos a autoridade fiscal caminhou entendendo que o requerimento é elemento constitutivo do direito à 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**, siga 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.

Sendo assim, com razão o recorrente neste capítulo, que afasta o lançamento nas competências 03/2005 a 12/2007.

- Período relativo às competências no ano de 2004 e 01/2005 e 02/2005

Observe-se que para o ano de 2004 e as competências 01/2005 e 02/2005 o recorrente não detinha certificação válida, o que só vem a ocorrer a partir de 03/2005, pelo que, considerando a rejeição da diligência e a não possibilidade de aferir a extensão retroativa a data do atendimento das condições imunes, entendo por manter o lançamento nas competências dos períodos de apuração no ano de 2004 e em 01/2005 e 02/2005.

Sendo assim, o lançamento é mantido para o ano de competência 2004 e 01/2005 e 02/2005.

- Análise da temática de bolsa de estudos para dependentes

Observe-se que na composição do lançamento também ocorreu a exigência de contribuições sobre bolsas de estudos aos dependentes de segurados empregados, decorrendo a concessão a partir de instrumento coletivo de trabalho.

Pois bem. Decorrendo as bolsas de estudos de instrumento coletivo de trabalho, entendo que as mesmas não devem compor base de cálculo de contribuições previdenciárias, não se caracterizando como salário indireto, a teor da alínea “t” do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212.

Demais disto, este é o entendimento hodierno, em minha ótica, extraído dos precedentes deste Egrégio Conselho, a saber:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2006

BOLSAS DE ESTUDOS FORNECIDAS A EMPREGADOS E DEPENDENTES. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Os valores pagos a título de bolsa de estudos, com a finalidade de custear a educação dos empregados e dependentes em nível básico, fundamental, médio e superior, não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, pois não têm caráter salarial, seja porque não retribuem o trabalho efetivo, seja porque não têm a característica da habitualidade ou, ainda, porque assim se estabelece em convenção coletiva.

(Acórdão CARF n. 2201-003.223, de 15/06/2016)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

EDUCAÇÃO. BOLSAS DE ESTUDOS A DEPENDENTES. NÃO INCIDÊNCIA. HIPÓTESE DE ISENÇÃO.

Os valores pagos a título de bolsa de estudos, com a finalidade de custear a educação dos empregados e dependentes em nível básico, fundamental, médio e superior, não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, pois não têm caráter salarial, seja porque não retribuem o trabalho efetivo, seja porque não têm a característica da habitualidade ou, ainda, porque assim se estabelece em convenção coletiva.

O advento da Lei nº 12.513/11 modificou os requisitos para a obtenção, não mais exigindo o requisito de que o plano educacional fosse extensivo a todos os empregados e estendeu a benesse aos dependentes.

(Acórdão CARF n. 2401-009.660, de 14/07/2021)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2008

EDUCAÇÃO. BOLSAS DE ESTUDOS A DEPENDENTES. NÃO INCIDÊNCIA. HIPÓTESE DE ISENÇÃO.

Os valores pagos a título de bolsa de estudos, com a finalidade de custear a educação dos dependentes dos empregados, não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, por se tratar de verba de natureza indenizatória. Insere-se na norma de não incidência.

O advento da Lei nº 12.513/11 modificou os requisitos para a obtenção, não mais exigindo o requisito de que o plano educacional fosse extensivo a todos os empregados e estendeu a benesse aos dependentes.

Interpretação sistemática, teleológica e histórica, nos termos artigo 110 do CTN e o alcance do instituto, conceito e forma determinado na norma especializada, a Consolidação das Leis do Trabalho, acerca da definição de salário, conforme preceitua o seu art. 458. Não configura salário de contribuição.

(Acórdão CARF n. 2401-009.587, de 09/06/2021)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

EDUCAÇÃO. BOLSAS DE ESTUDOS A DEPENDENTES. NÃO INCIDÊNCIA. HIPÓTESE DE ISENÇÃO.

Os valores pagos a título de bolsa de estudos, com a finalidade de custear a educação dos empregados e dependentes dos em nível básico, fundamental, médio e superior, não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, pois não têm caráter salarial, seja porque não retribuem o trabalho efetivo, seja porque não têm a característica da habitualidade ou, ainda, porque assim se estabelece em convenção coletiva.

(Acórdão CARF n. 2402-009.811, de 09/04/2021)

Sendo assim, com razão a Recorrente neste capítulo, que afasta o lançamento relacionado a bolsas de estudos em todas as competências que foi computado.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço do recurso e, no mérito, dou-lhe parcial provimento, reformando em parte a decisão recorrida para cancelar o lançamento das competências 03/2005 a 12/2007, respeitando a orientação do Supremo Tribunal Federal em Repercussão Geral, bem como para afastar da base de cálculo mantida no lançamento o levantamento de bolsas de estudos.

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso para afastar do lançamento o levantamento de bolsas de estudos, bem como cancelar o lançamento nas competências 03/2005 a 12/2007.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros

Voto Vencedor

Conselheiro Samis Antônio de Queiroz, Redator Designado.

Em que pese o minucioso e bem arrazoado voto do eminente Conselheiro Relator, peço vênia para divergir, por considerar, no caso vertente, vigente e eficaz o § 1º do artigo 55, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Antes da minha análise, vale esclarecer que, nos Processos nºs 13888.002343/2008-88 (Acórdão CARF nº 2202-008.717, DEBCAD 37.155.610-4) e 13888.002341/2008-99 (Acórdão CARF nº 2202-008.718, DEBCAD 37.089.899-0), cujos julgamentos ocorreram em 5.10.2021, votei pelo provimento parcial dos Recursos Voluntários, uma vez que, na oportunidade, ratifiquei o entendimento de que o § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, **não** afastaria, por si só, o direito de a Contribuinte usufruir a imunidade tributária, por se tratar de exigência **não** prevista em lei complementar e porque ela (Contribuinte) atendeu as condições materiais de ser considerada entidade beneficente, aferida pela existência do CEBAS ou de sua renovação.

Porém, refletindo um pouco mais sobre o assunto, alterei, após os mencionados julgamentos, o meu entendimento, já que me pareceu plausível a conclusão de que a observância, quando da sua vigência, do § 1º do revogado art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, era condição necessária para a Recorrente usufruir o direito à imunidade tributária de que trata o art. 195, § 7º, da Constituição da República.

Passo, pois, à análise do Recurso Voluntário sob apreço.

Pois bem. Trata-se de Auto de Infração (DEBCAD 37.155.608-2) lavrado, em 5.6.2008, pela DRF em Piracicaba/SP, referente a Contribuições Previdenciárias Patronais Devidas à Seguridade Social, incidentes sobre valores alusivos a **bolsas de estudos** concedidas, pela Recorrente, a dependentes de segurados empregados, no período fiscalizado (1.1.2004 a 31.12.2007).

Foi esclarecido pelo ilustre Relator que a Autoridade Fiscal lançadora procedeu ao lançamento pelo fato de a então fiscalizada (ora Recorrente) **não** ter atendido a requisito formal, previsto em lei, para a fruição do benefício, porquanto **não** protocolizou, junto ao Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), o requerimento de que trata o § 1.º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, **não** possuindo, por conseguinte, o respectivo ato declaratório de isenção.

Depreende-se, pelo que dos autos constam, que a Autuada (ora Recorrente) **não** adotou as providências prescritas no § 1º do art. 55, da Lei nº 8.212, de 1991, tanto que **não** obteve o referido Ato Declaratório, documento considerado, pela Autoridade Fiscal lançadora, como imprescindível, para fruição da isenção (imunidade) das Contribuições Previdenciárias Patronais devidas à Seguridade Social, por se tratar de requisito formal previsto no então vigente comando legal, o que ensejou o lançamento.

Nos termos já destacados alhures, recentemente, o Supremo Tribunal Federal (STF) debruçou-se sobre o tema, no julgamento do RE 566.622. Consta, expressamente, no item 2 da ementa de tal julgado, assentada a constitucionalidade do art. 55, inciso II, da multicitada Lei nº 8.212, de 1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei nº 9.429, de 1996, e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001, **não** havendo qualquer apontamento de inconstitucionalidade relativamente aos demais dispositivos do referido artigo, conforme ementa abaixo transcrita:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 32. EXAME CONJUNTO COM AS ADI'S 2.028, 2.036, 2.228 E 2.621. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, E 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

CARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DISPONÍVEIS À LEI ORDINÁRIA. OMISSÃO. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/1991. ACOLHIMENTO PARCIAL.

1. Aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.

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

3. Reformulada a tese relativa ao tema nº 32 da repercussão geral, nos seguintes termos: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.”

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

Pela forma didática como foi abordado o tema, peço vênica para reproduzir parte do Acórdão nº 2402-008.474 da 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 2ª Seção de Julgamento deste Conselho, proferido em 6.7.2020, tendo como relator o Conselheiro Gregório Rechmann Júnior:

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

Após mais de 20 anos em discussão no Poder Judiciário, a imunidade das entidades assistenciais às contribuições previdenciárias foi decidida pelo Supremo Tribunal Federal, em 23 de fevereiro de 2017, oportunidade em que, por maioria de votos, fixou, nos seguintes termos, a tese relativa ao tema 32 de repercussão geral (RE 566.622): “Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar”.

Dada a similaridade dos temas, na mesma sessão, o STF julgou as ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, convertidas em ADPFs, e declarou a inconstitucionalidade dos artigos 1º, 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/98, que modificaram o artigo 55 da Lei 8.212/91.

Após a publicação do acórdão, a União interpôs embargos de declaração em razão de suposta obscuridade no julgado, alegando não ter ficado claro se os requisitos previstos no artigo 55 da Lei 8.212/91, na forma disposta na redação anterior à Lei 9.732/98, permaneceriam ou não válidos e eficazes. No mesmo recurso, a União criticou a tese fixada, por entender que determinou genericamente que os requisitos para o gozo da imunidade deveriam estar previstos em lei complementar.

Em 18 de dezembro de 2019, os referidos embargos foram julgados, tendo o STF manifestado o entendimento quanto à “(...) constitucionalidade do artigo 55, II, da Lei 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo artigo 5º da Lei 9.429/1996 e pelo artigo 3º da Medida Provisória 2.187-13/2001” e, ainda, conferiu nova redação à tese em questão nos seguintes termos: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas”.

(...)

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

“Acolher os embargos de declaração para, sanando os vícios identificados, i) assentar a constitucionalidade do artigo 55, II, da Lei 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo artigo 5º da Lei 9.429/1996 e pelo artigo 3º da Medida Provisória 2.187-13/2001; e ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao tema 32 da repercussão geral a seguinte formulação: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.”

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

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

Também o ministro Roberto Barroso afirmou:

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

linha eu considero que o Cebas é válido, e, portanto, estou acompanhando o voto da ministra Rosa Weber.”

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

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

(...)

Dada a relevância e dúvidas quanto à correta interpretação do quanto assentado na tese de repercussão geral, oportuno pormenorizar o Acórdão do STF, anteriormente reproduzido, no que concerne ao Tema 32 da Repercussão Geral, que, após sua reformulação, apresenta a seguinte redação:

“A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.”

O item 1 da ementa do Acórdão reforça a conclusão do Tema 32 e, de forma clara, apresenta efetivos delineadores das matérias que, segundo decidido pela Corte Superior, estariam reservadas às respectivas espécies normativas: lei ordinária, ou lei complementar.

Em sendo a lei complementar, segundo o excelso pretório, a forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas, temos que as demais matérias atinentes ao tema podem ser regulamentadas pela lei ordinária, dada a característica residual de tal espécie legal. Esse entendimento está textualmente explicitado no item 1 da ementa do aludido Acórdão (proferido no RE 566.622). Confira-se:

“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.”

A obrigação assentada no § 1º do art. 55, da Lei nº 8.212 de 1991, não se caracteriza como quesito definidor do “modo beneficente de atuação das entidades de assistência social” e, tampouco, como forma de “instituição de contrapartidas” a serem observadas pelas entidades beneficentes.

De fato, esse dispositivo legal mostra-se, claramente, como uma exigência procedimental concernente à “fiscalização e controle administrativo” da entidade beneficente, amoldando-se, perfeitamente, ao que foi decidido pela Suprema Corte como passível de exigência por meio de lei ordinária.

Trata-se de requerimento para que a entidade contribuinte, por meio desse procedimento, demonstre sua aptidão para fruição do benefício. É ato pertinente à fiscalização e ao controle administrativo. Do contrário, **não** haveria como saber **se** a contribuinte atende, ou não, aos requisitos legais e se pratica assistência social, sob pena de correr-se o risco de, irregularmente, funcionar por anos, sem, efetivamente, amoldar-se às exigências necessárias para fazer jus à imunidade tributária de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal.

Justificava-se, assim, o instrumento de controle prévio (ato de fiscalização e controle administrativo). Assim, uma vez apresentado o requerimento e verificado o atendimento dos requisitos, havia a expedição de um Ato Declaratório. Destaco o fato de não se tratar de ato constitutivo do direito, mas simplesmente, declaratório, de forma que não se está negando o direito à contribuinte e simplesmente atestando, declarando, que a interessada atende aos requisitos para fruição do benefício.

Ressalte-se que **não** há qualquer ato formal declarando a inconstitucionalidade do § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, o que, no meu entender, reclama aplicação do disposto no art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6.3.1972, segundo o qual, no *“âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”*.

Portanto, o § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, **não** foi julgado inconstitucional em sua redação original ou nas redações que lhe foram dadas pelos arts. 5º da Lei 9.429, de 1996, e 3º da MP nº 2.187-13, de 2001.

Então, considerando que a Recorrente **não** apresentou o requerimento de que trata o referido § 1º e, por conseguinte, **não** possuía o Ato Declaratório de Isenção, correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal, ao efetuar o lançamento, devido ao não atendimento de requisito formal (ato de fiscalização e controle administrativo) para fruição do benefício, devendo ser mantida a autuação.

Quanto às despesas com bolsas de estudos a dependentes, o meu entendimento, *data venia*, é no sentido de que tais despesas devem integrar a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias. Explico.

No período fiscalizado (01/01/2004 a 31/12/2007), vigia a alínea “t” do § 9º, do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, que tinha a seguinte redação:

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

Vê-se que, no dispositivo legal acima transcrito (redação vigente à época do período fiscalizado: 1.1.2004 a 31.12.2007), **não** há alusão a despesas com dependentes de empregados, a título de educação básica.

Ora, de acordo com o art. 111 do CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre (i) suspensão ou exclusão do crédito tributário; (ii) outorga de

isenção; e (iii) dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. Em outras palavras: a desoneração tributária deve ser entendida restritivamente.

Portanto, como o dispositivo legal anteriormente transcrito (alínea “t” do § 9º, do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991) **não** menciona despesas com **dependentes** de empregados, para o custeio de educação básica, é factível concluir que, no contexto dessa norma (já alterada), as despesas educacionais que **não** integram a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias são aquelas despendidas com os empregados.

A contrario sensu, os valores referentes a bolsas de estudos concedidas a dependentes dos segurados empregados devem integrar a base de cálculo dos mencionados tributos, na vigência da alínea “t” (com a redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998) do § 9º, do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, isto é, entre 21.11.1998 e 26.10.2011.

Então, no período fiscalizado (1.1.2004 a 31.12.2007), os custos arcados pela Recorrente, com bolsas de estudos concedidas a dependentes de seus empregados, devem integrar a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias.

Desse modo, no particular, o Recurso também **não** merece prosperar.

Ante todo o exposto e divergindo do Relator, **nego provimento** ao Recurso mantendo-se incólume a Decisão Recorrida.

É o voto de divergência.

(documento assinado digitalmente)

Samis Antônio de Queiroz