



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                   |                              |
|-------------------|------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>   | <b>13888.003953/2009-80</b>  |
| <b>ACÓRDÃO</b>    | 9202-011.360 – CSRF/2ª TURMA |
| <b>SESSÃO DE</b>  | 23 de julho de 2024          |
| <b>RECURSO</b>    | ESPECIAL DO PROCURADOR       |
| <b>RECORRENTE</b> | FAZENDA NACIONAL             |
| <b>RECORRIDA</b>  | FUNDAÇÃO LETÍCIA DUARTE      |

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

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

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

Nos termos do decidido pelo STF no julgamento dos Embargos Declaratórios no RE nº 566.622/RS, aspectos procedimentais referentes à fiscalização e controle administrativo das entidades são passíveis de definição em lei ordinária. Para efeito de fruição do benefício de desoneração das contribuições devidas à seguridade social era requisito indispensável a apresentação de requerimento junto à Administração Tributária, conforme previsto no § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91, norma vigente à época de ocorrência dos fatos geradores.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que negavam provimento. Manifestou intenção em apresentar declaração de voto o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros.

Sala de Sessões, em 23 de julho de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Fernanda Melo Leal – Relator**

*Assinado Digitalmente*

**Liziane Angelotti Meira** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão de recurso voluntário **2402-010.864** (e-fls. 130 a 154), e que foi admitido pela Presidência da 2ª Câmara da 2ª Seção, para que seja rediscutida a seguinte matéria: **Requerimento de isenção - §1º, art. 55, da Lei n.º 8.212/91**. Abaixo segue a ementa e o registro da decisão recorrida nos pontos que interessam:

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ENTREGA DE GFIP COM DADOS OMISSOS. CFL 68. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA VINCULADA À PRINCIPAL.

Tratando-se de autuação decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória vinculada à obrigação principal, deve ser replicado, no julgamento do processo relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

IMUNIDADE. REQUISITOS. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - CEBAS. ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/91. RE 566.622 COM REPERCUSSÃO GERAL. TRÂNSITO EM JULGADO.

O STF declarou a constitucionalidade do inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/91 que estabelece que a entidade beneficente deve ser portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social que, posteriormente, passou a ser o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social.

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. REQUERIMENTO AO INSS. ART. 55, § 1º, DA LEI Nº 8.212/91. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Diante de declaração de inconstitucionalidade assentada pelo STF no julgamento do RE nº 566.622, com trânsito em julgado, tem-se que é insubsistente o lançamento fundamentado na falta de requerimento feito junto ao INSS - § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário interposto. Vencidos os conselheiros Rodrigo Duarte Firmino e Francisco Ibiapino Luz (relator), que negaram-lhe provimento. A conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira foi designada para redigir o voto vencedor.

O processo foi encaminhado à PGFN em 02/01/23 (e-fls. 171, do processo principal 13888.003954/2009-24). De acordo com o disposto no RICARF, anexo II, artigo 79, § 2º, a intimação presumida da Fazenda Nacional ocorreu em 01/02/23, que em 15/02/23 (e-fls. 196, do processo principal 13888.003954/2009-24) apresentou o presente Recurso Especial às e-fls. 155 a 164, dentro do prazo de quinze dias estabelecido pelo RICARF, anexo II, artigo 68.

Para demonstrar a divergência apresenta como paradigma o **Acórdão n.º 2301-009.676**, do qual junta cópia aos autos e transcreve trecho da ementa. Tal acórdão consta do sítio do CARF e não foi reformado na CSRF até a presente data, prestando-se, portanto, para o exame da divergência em relação à matéria suscitada.

Da análise do acórdão recorrido temos que o presente processo trata da obrigação acessória de informar em GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e de acordo com o Colegiado, a obrigação acessória está vinculada à obrigação principal, sendo que neste auto de infração foi ser replicado o resultado do julgamento do processo relacionado à obrigação principal, que constitui questão antecedente ao dever instrumental.

Desta forma, decidiu no sentido de que o descumprimento do disposto no §1º, do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, qual seja a ausência do requerimento de isenção por parte da entidade beneficente, não impede o gozo da isenção previdenciária patronal, porque a declaração de inconstitucionalidade assentada no RE n.º 566.622, engloba tal dispositivo e deu provimento ao recurso voluntário.

De outro lado, o paradigma acostado, também examinando se a falta do requerimento de isenção obsta o reconhecimento da entidade como isenta das contribuições previdenciárias patronais, decidiu de forma diversa, pois tem que o §1º, do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, não foi declarado inconstitucional pelo STF e tem eficácia.

Pelo exposto, tem-se que para a matéria trazida à rediscussão foi demonstrado o dissídio jurisprudencial, devendo ter seguimento o pleito da Fazenda Nacional.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheira Fernanda Melo Leal - Relatora

**1 CONHECIMENTO**

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, *caput*, do Regimento Interno do CARF - RICARF), e foi demonstrada a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que deve ser conhecido.

Para o paradigma que foi admitido – Acórdão nº **2301-009.676**, de fato nota-se o entendimento de que a falta do requerimento de isenção obsta o reconhecimento da entidade como isenta das contribuições previdenciárias patronais, pois tem que o §1º, do art. 55 da Lei n.º 8.212/91 não foi declarado inconstitucional pelo STF e tem eficácia.

No acórdão recorrido, o entendimento foi de que o descumprimento do disposto no §1º, do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, qual seja a ausência do requerimento de isenção por parte da entidade beneficente, não impede o gozo da isenção previdenciária patronal, porque a declaração de inconstitucionalidade assentada no RE n.º 566.622, engloba tal dispositivo. Assim deu provimento ao recurso voluntário.

Do exposto, entendo que a recorrente demonstrou a divergência jurisprudencial, quanto ao tema.

É cediço que a divergência apta a provocar o seguimento do Recurso Especial previsto no art. 67 do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015 é aquela que se estabelece entre decisões que dão interpretações diversas à norma tributária, quando analisam situações fáticas semelhantes.

Obviamente, se os arestos sob confronto abordaram configurações fáticas COM similitude, deve se reconhecer o dissídio jurisprudencial. No presente confronto é nítida a de similitude fática entre recorrido e paradigma, o que nos leva a concluir que o segundo aresto de comparação se presta a comprovar a divergência pretendida.

**2 REQUERIMENTO DE ISENÇÃO - §1º, ART. 55, DA LEI N.º 8.212/91.**

Não obstante os seguros fundamentos do voto no acórdão recorrido, divirjo das conclusões. É que nos termos do Relatório Fiscal, que fundamenta a infração a entidade, ora interessada, não é isenta da cota patronal das contribuições sociais perante a RFB, pois não apresentou Ato Declaratório de Concessão da Isenção.

Ou seja, a Fundação não apresentou à fiscalização, nem tampouco em sua Impugnação e Recurso Voluntário, o necessário Ato Declaratório de Concessão da Isenção, exigência prevista no §1º, art. 55, da Lei 8.212/1991. Noutras palavras, advoga a aplicação retroativa dos comandos da Lei, que deixou de dispor sobre a necessidade de requerimento previsto no revogado § 1º do art. 55 da Lei 8.212, de 1991. Destarte, não haveria mais a exigência de apresentação de tal requerimento.

Nos termos do art. 142 do CTN, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória. Assim, uma vez exigida por norma jurídica válida, o Ato Declaratório, correto o lançamento quando este não é apresentado pelo contribuinte

Me parece que este tema não é estranho a este Colegiado, que em outras oportunidades manifestou-se pela necessidade de apresentação do requerimento de isenção, como requisito formal, para efeito de fruição do benefício, para fatos geradores ocorridos durante a vigência do art. 55, § 1º, da Lei nº 8.112, de 1991.

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

Assim, entendo que, “embora cumpridos outros requisitos previstos na legislação de regência vigente à época” de acordo com as informações trazidas no RE, não foi realizado requerimento de isenção, procedimento expressamente previsto para a apreciação da imunidade pelas autoridades competentes. Não sendo possível o reconhecimento da inconstitucionalidade do dispositivo em comento, em razão da Súmula CARF nº 2, segundo a qual o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, imperiosa a aplicação da lei vigente e válida à época de ocorrência dos fatos geradores.

Nessa mesma esteira está o Acórdão 9202-009.966, que deu provimento a recurso especial postulado pela PFN. Reitero e ratifico os fundamentos ali expostos, os quais também adoto como razão de decidir

Diante do exposto, voto em dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

---

### 3 CONCLUSÃO

---

Diante do exposto, voto por conhecer e DAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

*Assinado Digitalmente*

**Fernanda Melo Leal** – Relator

**DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**.

Minha manifestação é relativa ao mérito.

Como bem registrou a Eminente Relatora – apresentando votos bem fundamentados e consistentes, engrandecendo as deliberações do Colegiado –, cuida-se de rediscussão acerca da necessidade, ou não, da portabilidade do ato declaratório de isenção para gozo de imunidade de entidade beneficente de assistência social, o qual era obtido, para os fatos geradores na vigência do art. 55 da Lei n.º 8.212 (caso dos autos), a partir do protocolo e respectivo deferimento do **Requerimento de isenção previsto no §1º do art. 55 da Lei nº 8.212**.

Estão sendo julgados conjuntamente os processos ns.º 13888.003954/2009-24 e 13888.003953/2009-80, pelo que apresento declaração de voto idêntica para ambos, focando na matéria principal quanto à imunidade. Aliás, a despeito da utilização do termo “isenção” no famigerado ato declaratório, que não foi obtido pela ausência do requerimento do § 1.º do art. 55, o instituto jurídico deliberado trata de imunidade.

De fato, o caso dos autos trata da imunidade a que fazem jus as entidades beneficentes de assistência social.

Muito bem. Divirjo da relatora, uma vez que a própria Fazenda Nacional reconhece que a entidade contribuinte atendia os requisitos para o reconhecimento de sua condição de entidade beneficente de assistência social, apenas não tendo formulado o requerimento declaratório, veja-se transcrição do recurso especial:

“Diante disso, para se ter direito à isenção das contribuições previdenciárias — parte patronal, no período de abrangência deste AIOP, devia sim a entidade preencher cumulativamente os requisitos então vigentes, quais sejam, os elencados no art. 55 da Lei 8.212/91, e ainda, formular o pedido de isenção das contribuições previdenciárias junto à Secretaria da Receita Previdenciária (SRP) e posteriormente, à Receita Federal do Brasil — RFB e, não tendo a impugnante comprovado que possuía o Ato Declaratório de Isenção Previdenciária, mesmo que preenchesse os demais requisitos legais para tal, não faz jus a esse benefício fiscal.

Não cabe ao agente fiscal ou à esfera de julgamento administrativo avaliar se o documento constante do § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91 tem caráter meramente declaratório e não constitutivo de direito. Mesmo que cumpra todos os demais requisitos do art. 55...”.

(grifei, e-fl. 177, Processo nº 13888.003954/2009-24)

“Diante disso, para se ter direito à isenção das contribuições previdenciárias — parte patronal, no período de abrangência deste AIOP, devia sim a entidade preencher cumulativamente os requisitos então vigentes, quais sejam, os elencados no art. 55 da Lei 8.212/91, e ainda, formular o pedido de isenção das contribuições previdenciárias junto à Secretaria da Receita Previdenciária (SRP) e posteriormente, à Receita Federal do Brasil — RFB e, não tendo a impugnante comprovado que possuía o Ato Declaratório de Isenção Previdenciária, mesmo que preenchesse os demais requisitos legais para tal, não faz jus a esse benefício fiscal.

Não cabe ao agente fiscal ou à esfera de julgamento administrativo avaliar se o documento constante do § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91 tem caráter meramente declaratório e não constitutivo de direito. Mesmo que cumpra todos os demais requisitos do art. 55...”.

(grifei, e-fl. 160, Processo nº 13888.003953/2009-80 )

Neste panorama, sendo reconhecido que a entidade cumpria os demais requisitos, apenas não tendo formulado o requerimento declaratório (§ 1º do art. 55 vigente na época), penso que a situação guarda identidade suficiente com o caso fático dado pelo precedente qualificado do Supremo Tribunal Federal no julgamento da Repercussão Geral do Tema 32, RE 566.622.

Isso impõe o afastamento do lançamento, pois efetivado exclusivamente por suposto descumprimento de requisito incrustado em lei ordinária. Perceba-se que inexistente qualquer dúvida acerca dos preenchimentos dos requisitos para o gozo da imunidade, de modo que se aplica materialmente o precedente dado pelo Tema 32, RE 566.622, portanto.

O acórdão recorrido reconhece essa identidade e, por isso, deve ser mantido. Todavia, é importante destacar que o acórdão recorrido sustenta que no Tema 32, RE 566.622, o STF teria declarado inconstitucional todo o art. 55, incluindo parágrafos e incisos, no entanto não é bem assim. É verdade que na primeira assentada pareceu ser desta forma, entretanto, após embargos de declaração, ficou firmado que o julgamento do Tema 32, RE 566.622, ocorrera em conjunto com as Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) convertidas em Ações de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPFs) 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, nas quais se assentou constitucional a previsão de CEBAS via lei ordinária. Com isso, através de aclaratórios, o Tema 32 findou sendo reformulado e declarado constitucional o inciso II do art. 55 da Lei n.º 8.212, além de ter sido reconhecido que a análise específica de inconstitucionalidade seria do inciso III.

Perceba-se, de qualquer sorte, que, no Tema 32, RE 566.622, entidade sem requerimento do § 1º do art. 55 da Lei n.º 8.212, mesmo após os aclaratórios, teve notificação fiscal de lançamento de débitos cancelada, pois materialmente constava nos autos que a entidade, apesar de não possuir sequer CEBAS, tampouco o requerimento, tinha comprovado nos autos

(“por perícia”) o cumprimento dos requisitos para ser imune. Estes requisitos estariam atestado, para a época dos fatos geradores, no art. 14 do CTN.

No caso destes autos a própria Fazenda Nacional reconhece os requisitos atendidos, excetuado o famigerado requerimento, que, pelas razões fundamentais do precedente qualificado, não pode ser condição *sine qua non* para o gozo de imunidade, sob pena de se transmutar em “condição necessária e suficiente” o que viola a tese firmada (Tema 32/STF).

Tal análise foi por mim desenvolvida no Acórdão n.º 9202-011.235 (Processo n.º 13982.001365/2009-33), malgrado tenha sido vencido. Por bem representar as minúcias da discussão trago a colação minhas razões naqueles autos:

#### Mérito

Quanto ao juízo de mérito, relacionado a alegada divergência jurisprudencial, passo a específica apreciação.

##### - “Requerimento de Isenção”

O recorrente, em suma, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária pela decisão recorrida, especialmente por força dos precedentes invocados.

O capítulo em tela se denomina “Requerimento de Isenção”, embora tecnicamente fosse mais apropriado denominá-lo “Requerimento de Imunidade”, porém se respeitou a nomenclatura posta no § 1.º do art. 55 da Lei n.º 8.212 e, principalmente, o rótulo estabelecido no despacho de admissibilidade proferido pela Presidência da Câmara.

A controvérsia posta é saber responder qual a solução correta para a uniformização jurisprudencial no âmbito do CARF, especialmente à luz do Tema 32 da Repercussão Geral do STF (RE 566.622), quando, sob o regime do art. 55 da Lei n.º 8.212, com foco no seu parágrafo primeiro, a entidade tiver certificação de entidade beneficente (possuir CEBAS), porém a autoridade fiscal tiver autuado a pessoa jurídica exclusivamente pela ausência de requerimento formulado na forma do § 1.º do art. 55 (*não havendo, por consequência, ato declaratório de imunidade*). A referida norma prescrevia: “*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 acórdão recorrido entendeu ser desnecessário o requerimento, após a fixação do Tema 32 e havendo no caso concreto unicamente acusação de ausência da postulação, mas, em contrapartida, existindo certificação (CEBAS) e não ocorrendo apontamento fiscal sobre eventuais descumprimentos do art. 14 do CTN e dos incisos do art. 55 da Lei n.º 8.212.

O acórdão paradigma, diferentemente, exige como *conditio sine quo non* o requerimento como instrumento concessivo da imunidade (chamada de isenção).

Nos autos se colhe ser incontroverso que a entidade autuada possuía certificação, pois obteve a renovação do CEBAS para os períodos de 12/2003 a 12/2006 (Processo 71010.002871/2003-48) e 01/2007 a 12/2009 (Processo 71010.004818/2006-24), conforme Resoluções CNAS n.º 7, de 03/02/2009, e n.º 11, de 09/02/2009.

Deveras, consta no voto vencedor da Turma *a quo* que o contribuinte é uma entidade beneficente de assistência social, sem fins lucrativos, sendo na época portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido ao tempo da controvérsia pelo Conselho Nacional de Serviço Social, através das Resoluções de números 7 e 11, ambas de 2009, do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome. Informa o voto vencedor que o lançamento foi realizado tendo como supedâneo a falta de requerimento de “isenção” (imunidade) a que se refere o art. 55, § 1.º, da Lei n.º 8.212, de 1991, e, portanto, pela não obtenção do “ato declaratório de isenção”.

Consta, ainda, no voto vencedor do acórdão recorrido o seguinte:

No presente caso, em que a entidade era portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, caberia à fiscalização a verificação dos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91 e não o requerimento. No entanto, a acusação fiscal se lastreou no fundamento de que *“o sujeito passivo NÃO faz jus à isenção previdenciária, pois que, JAMAIS formalizou o requerimento de isenção”*.

Destarte, o requerimento é meramente declaratório, pois o que importa são os requisitos do art. 55. A autoridade fiscal questionou apenas o requerimento, entretanto, entender que o requerimento é necessário, sem uma análise mais aprofundada dos requisitos estabelecidos em lei, significa compreender que ele (o requerimento) é quem concede a imunidade e não a Constituição. Significaria atribuir ao parágrafo primeiro a natureza de requisito material.

A ausência de requerimento para fins de reconhecimento não é condição suficiente para ensejar a desconsideração da natureza imune da entidade quando não demonstrado, por parte da fiscalização, o descumprimento de quaisquer dos requisitos exigidos no art. 55, da Lei n. 8.212. A Entidade possuía certificação válida para o período, motivo pelo qual caberia a verificação, por parte da fiscalização, das condições materiais para o gozo do benefício fiscal, o que não foi observado na acusação fiscal.

Portanto, no caso em tela, a entidade, apesar de apresentar as características inerentes a uma entidade beneficente de assistência social, considerando a renovação da sua certificação (CEBAS), findou autuada por ter deixado de requerer a emissão de ato declaratório de imunidade junto ao órgão responsável pela tributação (na época o INSS) – por ausência de requerimento de isenção.

Quiçá, não tenha requisitado o requerimento do § 1.º do art. 55 da Lei n.º 8.212 em razão da demora na apreciação da renovação da sua certificação. O requerimento, na visão do autuante, seria condição necessária para a entidade estar apta ao gozo da imunidade.

O assunto controverso não é novo no CARF!

Deveras, em torno de 10 (dez) anos atrás, a vetusta jurisprudência do CARF deliberava sobre o tema, inclusive chegava a cancelar as autuações como a ora analisada sob o fundamento de que a Lei n.º 12.101 ao não mais exigir o “requerimento”, deixando de lado o modelo estabelecido pelo § 1.º do art. 55 da Lei n.º 8.212, criava um novo procedimento exigindo apenas o CEBAS e o autoenquadramento para o exercício da imunidade, pelo que devia imperar a lógica da retroatividade benigna (CTN, art. 106, II, “b” e “c”) aos casos sobre a vigência do art. 55 da Lei 8.212 (revogada), uma vez que se cuidaria de norma de procedimento. Veja-se ementa de dois desses antigos precedentes:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

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

A Recorrente é entidade portadora do CEBAS – Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – que sofreu autuação sob o fundamento de que, apesar de reconhecida de natureza filantrópica, não atendeu a formalidade prevista no § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91, segundo a qual a entidade deveria protocolar pedido de isenção junto ao INSS, a ser apreciado em 30 (trinta) dias e, somente a partir do deferimento, estaria esta alcançada pela isenção. DISPOSITIVO REVOGADO À ÉPOCA DA AUTUAÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 106, II, DO CTN. RETROATIVIDADE DE NORMA SE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE.

O art. 55 da Lei nº 8.212/91, à época da autuação, já se encontrava revogado pela Lei nº 12.101/09. A partir da revogação e com a nova redação dada à matéria em questão, passou-se a desconsiderar a

indispensabilidade do requerimento previsto pelo §1º. Apesar de a autoridade fiscal ter justificado a autuação por terem os fatos geradores ocorrido quando da vigência do dispositivo, patente a observância do quanto disposto no art. 106, II, do Código Tributário Nacional. Uma vez revogado o dispositivo, ainda que ocorridos supostos fatos geradores quando de sua vigência, se a nova disposição legal for mais favorável ao contribuinte, possível a aplicação retroativa da nova norma. Portanto, ante a inexistência na norma vigente de previsão que imponha procedimento de formalidade junto ao INSS para fins de gozo da isenção, aplica-se ao caso o quanto dispõe o art. 106, II, do CTN.

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

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

Recurso Voluntário Provido.

(Acórdão 2402-003.246, sessão de 22/01/2013)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. AFASTAMENTO DA IMUNIDADE. NÃO APRESENTAÇÃO DO ATO DECLARATÓRIO DE ISENÇÃO JUNTO AO INSS. ART. 55, § 1º DA LEI Nº 8.212/91. IMPOSSIBILIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A exigência contida no art. 55, § 1º da Lei nº 8.212/91 foi revogada pela Lei nº 12.101/09, não sendo mais necessário o requerimento até então formulado ao INSS para fins de concessão ao direito à imunidade. Assim, deve ser observado o disposto no art. 106, inc. II do CTN para aplicar a legislação mais benéfica ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

(Acórdão 2402-004.374, sessão de 04/11/2014)

Todavia, a 2.ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), contemporânea daqueles julgados, afastou esse tipo de entendimento assentando que não se poderia aplicar a retroatividade benigna **por não se tratar de norma de procedimento, sendo norma material como condição para o gozo da imunidade.**

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

PREVIDENCIÁRIO – CUSTEIO – AUTO DE INFRAÇÃO – ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS – INEXISTÊNCIA DE PEDIDO DE ISENÇÃO JUNTO AO INSS (SRF) – DESCUMPRIMENTO DO ART. 55 DA LEI 8212/91 – RETROATIVIDADE DA LEI 12.101/2009 – ARTIGO 106, II, "B" DO CTN – INAPLICABILIDADE.

O art. 55 da lei 8212/91 estabelece requisitos legais para que a entidade usufrua do direito a isenção de contribuições previdenciárias. O pedido de isenção e o consequente deferimento perante o INSS e, posteriormente SRF, constituem exigências legais que não podem ser afastadas sob o fundamento do art. 106, II do CTN já que não podem ser tidos como regras meramente procedimentais.

Somente a partir de 30/11/2009, a isenção/imunidade em relação as contribuições previdenciárias passou a ser regulamentada pela Lei 12.101, de 2009. Assim, a partir da dita lei é que o usufruto da isenção não mais depende de requerimento junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil (ou INSS), bastando a posse do certificado emitido pelo órgão do Ministério da respectiva área de atuação e o cumprimento dos requisitos ali elencados.

Recurso Especial do Procurador Provido

(Acórdão 9202-003.813, sessão de 18/02/2016)

Destarte, o antigo Colegiado desta 2.ª Turma da CSRF entendeu que o § 1.º do art. 55 da Lei n.º 8.212 é norma de direito material (é uma exigência, uma condição para o gozo da imunidade) e não se tratava de regra meramente procedimental, pelo que não poderia ser afastada por regra de retroatividade mais benéfica ao contribuinte.

Com o passar dos tempos, parece que o CARF aceitou ser a norma uma condição e não se observou, por algum tempo, novas discussões no mesmo sentido.

Porém, posteriormente, o assunto retorna as discussões e parece que o CARF, na nova reavaliação, esqueceu a antiga discussão no enfrentamento dos novos embates.

O retorno às discussões, considerando que havia uma pacificação por uma natureza material (não se aplicando retroatividade benigna), se deu especialmente após os julgamentos realizados pelo Supremo Tribunal Federal ao decidir as Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) convertidas em Ações de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPFs) 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, julgadas em conjunto com o *leading case* do paradigma de Repercussão Geral, Tema 32, do Recurso Extraordinário (RE) 566.622, sem olvidar das decisões no RE 636.941, Tema 432 da Repercussão Geral (*que utilizava o critério eclético, objetivo-subjetivo, superado nos outros julgados*), e ADI 4.480, este julgado posteriormente a todos os demais, tendo por foco a Lei n.º 12.101, enquanto as ADPFs e o Tema 32 tratam da Lei n.º 8.212 em sua redação original e em suas modificações pela Lei n.º 9.732.

O novo embate pretende, agora, analisar os reflexos do Tema 32, da Repercussão Geral do STF, em questões concretas que envolvam o § 1.º do art. 55 da Lei n.º 8.212 e fatos geradores do seu período de vigência.

A Excelsa Corte na Repercussão Geral do Tema 32/STF, após embargos de declaração, firmou Tese segundo a qual:

*“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”<sup>1</sup>*

Nas discussões que se observa, no momento, parece não haver dúvidas quanto à necessidade de se aplicar a Tese firmada no Tema 32 nos casos em que se verifica, em situações concretas, norma de caráter material pretendendo limitar a imunidade via lei ordinária.

Acontece que, nos novos julgamentos – como no caso do acórdão paradigma –, passou-se a entender, agora (diferentemente da uniformização não vinculante do Acórdão 9202-003.813), que o § 1.º do art. 55 da Lei n.º 8.212 é norma de procedimento (*sem adentrar em aplicar retroatividade benigna*) e aí não teria aplicação o afastamento da regra pelo Tema 32. Cuidando-se de norma procedimental haveria o espaço para a lei ordinária, sem qualquer mácula, já que o STF também assentou:

*“Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária.”*

<sup>1</sup> A Tese firmada originalmente no RE 566.622 consignava: “Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar”. Posteriormente, foi reformulada ao se julgar aclaratórios da Fazenda Nacional. No julgamento original se declarava a inconstitucionalidade de todo o art. 55 da Lei 8.212, enquanto, apreciando aclaratórios, se entendeu que o inciso II é constitucional ao tratar apenas de certificação.

O imbróglio ressurgiu, portanto, quando se passou a compreender – em releitura da uniformização não vinculante do Acórdão CSRF 9202-003.813 –, que o mencionado § 1.º do art. 55 da Lei n.º 8.212 contém regras meramente procedimental, não sendo mais uma exigência material.

A polêmica, então, parece poder ser resolvida com um aprofundamento da natureza jurídica da regra posta no § 1.º do art. 55 da Lei n.º 8.212, frente ao caso concreto.

Trata-se de regra material ou é regra de procedimento?

De logo, pontuo que normas permitidas à lei ordinária, na forma dos julgamentos do STF são aquelas que tratam:

- Aspectos meramente procedimentais, normas de procedimento;
- normas que imputam obrigações meramente acessórias às entidades, em ordem a viabilizar a fiscalização de suas atividades;
- Definição de aspectos procedimentais referentes à certificação;
- Definição de aspectos procedimentais referentes à fiscalização;
- Definição de aspectos procedimentais referentes à controle administrativo;
- Replicar, com mesmo conteúdo semântico, de modo não inovador, os dispositivos do art. 14 do CTN ou de lei complementar que a sobrevenha;
- Deduzir norma que possa se identificar como consequência lógica do art. 14 do CTN (antes da LC 187);
- Não ser norma que se apresente como um fim em si mesma e não exigir um marco temporal para o gozo da imunidade, sem efeito retroativo ao momento do atendimento das condições para o ser imune, sob pena de limitar o gozo da imunidade quando já atendidas as condições necessárias a imunidade.

Por sua vez, são normas que devem ser veiculadas em lei complementar, a partir dos resultados da Excelsa Corte:

- Definição do modo beneficente de atuação das entidades;
- Conceito do ser beneficente;
- Normas de constituição e funcionamento das entidades que repercutem na fruição da imunidade, na adequação dos objetivos sociais (superação do critério eclético – Ministro Teori Zavascki)<sup>2</sup>;
- Regulação das exigências materiais quanto aos lindes da imunidade;
- Contrapartidas a serem cumpridas e observadas pelas entidades;
- Condições e condicionantes para fruição;
- Limitações a imunidade;
- Estipulação de marco temporal para a fruição da imunidade, sem efeito retroativo ao momento em que atendidas as condições materiais previstas na lei complementar (verificar inconstitucionalidade do art. 31 da Lei n.º 12.101, na ADI 4.480);
- Suspensão da imunidade;
- Cancelamento da imunidade aos que descumprirem os requisitos estabelecidos.

Mas, afinal, o § 1.º do art. 55 da Lei n.º 8.212 é norma material ou meramente procedimental ao prever que *a imunidade será requerida ao órgão responsável pela tributação, que terá o prazo para despachar o pedido*, dispondo o regulamento (Decreto 3.048, art. 208, §2.º) que o usufruto da imunidade se dará, se deferido, no momento do protocolo do pedido?

O assunto não é novo para este Conselheiro, conforme Acórdão n.º 2202-008.730, de 05/10/2021, no qual fui voto vencedor, ainda que por empate favorável

<sup>2</sup> A tese firmada pelo Min. Teori Zavascki superou o critério eclético (objetivo-subjetivo) prestigiado anteriormente no STF, sobretudo em razão da natureza eminentemente subjetiva da imunidade das entidade beneficentes. A partir daí, normas de constituição e funcionamento das entidades não podem ser dadas por lei ordinária, pois podem repercutir na fruição da imunidade, sendo melhor parametrizar que " Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária."

ao contribuinte, na parcela do julgamento que tratava da temática dos fatos geradores sob a égide do art. 55 da Lei n.º 8.212, com redação anterior a MP 446/2008, em julgado com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2005 a 31/12/2008

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

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 566.662, de observância obrigatória pelo CARF, assentou tese de que a “[a] lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.”

No precedente do RE 566.662, afeto a Repercussão Geral, Tema 32, para entidade não certificada, sem utilidade pública e sem ato declaratório outorgado a partir do § 1º do art. 55 da Lei 8.212, o STF considerou, ante o ateste das instâncias ordinárias - soberana na matéria fática - acerca do cumprimento material das condições do ser beneficente, que a pessoa jurídica faz jus a imunidade com efeito retroativo, cancelando-se o lançamento.

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

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

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

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

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

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

A temática fática era similar a que se apresenta nestes autos, a saber: entidade certificada (com CEBAS), não formulou o requerimento do § 1.º do art. 55 da Lei n.º 8.212 e se autodeclarou imune e a fiscalização autouou exclusivamente por ausência de requerimento. Não se questionava na motivação do lançamento o cumprimento dos requisitos de lei complementar necessários para a imunidade e se reconhece o CEBAS, porém se pontua a ausência do requerimento como condição necessária para o gozo da imunidade.

Interessante que, para fatos geradores sob à égide da MP 446 (período entre 10/11/2008 a 11/02/2009), aquele julgamento foi unânime e prevaleceu o voto da própria relatora originária (*veja-se a parte final da ementa acima transcrita*).

Ela entendeu, para os fatos geradores no período de vigência da MP (os fatos geradores deveriam estar entre 10/11/2008 a 11/02/2008), que não havia necessidade de requerimento, sendo permitida a autodeclaração quando a entidade detém o CEBAS, diferentemente do período anterior a MP (*redação originária do § 1.º do art. 55 da Lei n.º 8.212*) ou do período posterior a MP (a partir de 12/02/2008) e antes da Lei n.º 12.101 (até 28/11/2009).

Seja qual for o período lançado naquele caso (antes ou depois da MP 446), a autoridade fiscal não questionava qualquer outro aspecto de descumprimento, exceto a exigência de requerimento como condição necessário para a imunidade.

Tem-se a mesma situação nestes autos: o auditor se limita a dizer que não houve o requerimento. Não se aponta qualquer violação de algum inciso do art. 55 da Lei n.º 8.212 ou do art. 14 do CTN (que seria a lei complementar da época, eis que hoje resta positivada a LC 187).

O entendimento unânime para o período da MP 446 se efetivou porque todos os conselheiros compreenderam que, sob o regime da medida provisória, havia nova redação para o art. 55 da Lei n.º 8.212, no qual se afastava a necessidade de formulação do requerimento como medida necessária à concessão da imunidade (*como requisito e condição para a imunidade*).

De qualquer sorte, o objeto daquele capítulo julgado de forma unânime (Acórdão 2202-008.730) era **exclusivamente os fatos geradores do período de vigência da MP**. A medida provisória perdurou entre 10/11/2008 a 11/02/2009, não sendo convertida em lei e não regulada, tendo operado efeitos concretos na sua vigência e apenas naquele período.

O fato é que o famigerado requerimento, a meu perceber, não é por si só condição necessária para usufruir a imunidade, sob pena de violação do Tema 32.

É necessário entender realmente a natureza jurídica do requerimento para se ter uma solução eficaz e se demonstrar a força vinculante do Tema 32.

Analisando a Lei n.º 12.101, ela não estabelecia a necessidade de requerimento para reconhecimento da condição imune, sendo necessário exclusivamente o CEBAS e o autoenquadramento.

Hodiernamente, a Lei Complementar n.º 187, também, segue a mesma sistemática de exigir apenas o CEBAS e o autoenquadramento, não exigindo requerimento.

Interessante, ainda, notar que a Lei n.º 12.101, apesar de não mais falar em requerimento, criava uma lógica de que a imunidade só seria usufruída com a publicação do CEBAS, por força da seguinte disciplina legal:

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.

grifei

Este regramento (art. 31, Lei 12.101) é que afastou a necessidade de requerimento para a concessão ou usufruto da imunidade. Superou o § 1.º do art. 55 da Lei 8.212.

Ocorre que, na ADI 4.480, da relatoria de Sua Excelência Ministro Gilmar Mendes, o famigerado art. 31 foi declarado inconstitucional, pois violava a regra constitucional que exige lei complementar para criar condição para usufruir a imunidade.

Se reiterou na ADI 4.480 que o requisito material (*estabelecimento de condição e marco temporal*) deve se dar por lei complementar.

A ADI 4.480 cuidava, em certa medida, de aplicar as próprias razões de decidir que firmou o Tema 32 da Repercussão Geral.

Se entendeu que não poderia a norma dizer que a entidade só seria imune a partir de certo ou dado momento (*publicação de ato – publicação do CEBAS*), quando ela já cumpre os requisitos previstos para a condição imune exigidos na lei complementar.

O CEBAS atestaria, por presunção, o atendimento das condições, mas não seria fim em si mesmo.

Se o CEBAS estabelece presunção do ser beneficente, então cabe a autoridade fiscal desconstituir o contexto ou, ao menos, abrir fiscalização para investigar o cumprimento de requisitos, não havendo direito do contribuinte de se negar a demonstrar os atendimentos do ser beneficente, se convocada para fazê-lo.

No entanto, nos autos, há apenas a alegação de ausência de requerimento e nada mais. O voto vencido no Colegiado *a quo* diz que caberia ao contribuinte, uma vez autuado, vir ao processo e apresentar tudo que possa para demonstrar ser beneficente e pontua que não teria apresentado, por exemplo, contabilidade.

Ocorre que, o contribuinte não foi acusado, por exemplo, de não ter contabilidade regular. A demarcação da lide estava na ausência do requerimento, e só isso. Não poderia o voto vencido estender a lide para exigir o que não foi exigido.

Voltando a inconstitucionalidade do art. 31 da Lei n.º 12.101. Compreendeu o Ministro Gilmar Mendes que o próprio STJ, por meio de sua Súmula 612, já havia assentado, de longa data e corretamente, que: *“O certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade.”*

Assim, se a entidade cumprir requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição de imunidade, não poderia lei ordinária limitar o exercício do direito a um dado momento e requisito.

O requisito exigido seria condição material (e não procedimental), logo exigiria lei complementar para ser cobrado.

No caso foi declarado inconstitucional o art. 31 da Lei n.º 12.101 porque condicionava o exercício da imunidade a um ato da administração após já cumpridos requisitos da imunidade, que se atestavam pelo CEBAS.

E o que fazia o § 1.º do art. 55 da Lei n.º 8.212?

Parece-me que algo muito similar ao art. 31 da Lei 12.101 com outra vestimenta.

Neste horizonte, entendo que o STF firmou tese a ser aplicada quando se observar, em casos concretos, que norma de caráter procedimental pretende limitar imunidade. É o caso do § 1.º do art. 55 da Lei n.º 8.212 no contexto fático dos autos em que há certificação (CEBAS) e a autoridade fiscal não aponta nenhum outro descumprimento.

A norma tida por procedimental, neste viés, se transmuda em norma material, pois firma verdadeiro requisito para o gozo de imunidade. Talvez, seja aí que reside a confusa discussão de outrora no CARF. Ora, dizendo que era material, ora que era procedimental.

Parece que a norma tem um viés dúplice. É procedimental, mas estabelece condição ao gozo da imunidade tornando-se requisito obrigatório.

Aliás, quando o STF superou o critério eclético, objetivo-subjetivo, de sua jurisprudência, nos julgamentos mencionados, o fez aduzindo que se a norma de procedimento apresenta, em verdade, índole material, então ela deve ser veiculada por lei complementar.

Assim, entendo que o requerimento (Lei 8.212, art. 55, § 1.º) não é fim em si mesmo e, portanto, deve se aplicar o Tema 32 da Repercussão Geral do STF para relativizá-lo quando presente nos autos a certificação e *a autoridade fiscal não apontar – como não o fez –, qualquer violação de cumprimento de requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade.*

A motivação que doravante apresento é a mesma que já utilizei no anterior citado Acórdão n.º 2202-008.730, de 05/10/2021, pelo que trago à colação com adaptações.

Pondero ser incontroverso nos autos que a entidade em vergasta possuía certificação. A autoridade lançadora não apresentou qualquer exposição que indicasse o não atendimento, pela entidade, dos requisitos dos incisos do art. 55 da Lei 8.212, os quais são, em certa medida, verificados para a concessão da própria certificação de entidade beneficente de assistência social. A acusação fiscal se limita a ausência do requerimento do hoje revogado § 1.º do art. 55 da Lei 8.212.

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

Veja-se que pensar diferente, com a devida vênia, destoa da compreensão de que os atos de certificação e outros atos exclusivamente procedimentais devem ser tidos como meramente declaratórios, não sendo elementos necessários para constituir o direito a imunidade.

O próprio CEBAS em si mesmo não é constitutivo, por isso retroage ao momento em que se demonstra cumprir os requisitos, o que se daria no momento do protocolo no qual se apresenta a documentação que atesta o atendimento da condição imune (Súmula 612 do STJ).

O § 1.º do art. 55 da Lei n.º 8.212 dizia que haveria um prazo de 30 dias para analisar o pedido de imunidade e, no melhor dos contextos, se dirá que a decisão retroagirá para a data do requerimento/protocolo deste pedido, porém as condições para a imunidade, já atestadas no CEBAS, são anteriores. O CEBAS já estaria deferido quando da apresentação de tal requerimento no modelo do vetusto § 1.º do art. 55 da Lei n.º 8.212.

O momento do protocolo do requerimento do CEBAS poderia ser, este sim, o momento da comprovação das condições e não o momento do requerimento da imunidade, já que este era posterior. Aliás, veja-se que o § 2.º do art. 208 do Decreto 3.048 dizia que: *“Deferido o pedido, o Instituto Nacional do Seguro Social expedirá Ato Declaratório e comunicará à pessoa jurídica requerente a decisão sobre o pedido de reconhecimento do direito à isenção, que gerará efeito a partir da data do seu protocolo” [protocolo do requerimento, e não do protocolo do CEBAS].*

A expressão *“gerará efeito a partir da data do seu protocolo”*, a meu aviso, guarda identidade funcional (*apesar de marco diverso*) com o inconstitucional art. 31 da Lei 12.101, declarado na ADI 4.480, que utiliza a *ratio decidendi* da Repercussão Geral do Tema 32.

Parece-me algo extremamente similar com outra vestimenta.

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

Em que pese o nominativo “declaratório”, o fato é que o ato é constitutivo da outorga da imunidade. É constitutivo do direito. Esse viés hermenêutico, com a devida licença, sinaliza afronta a Tese Firmada pelo STF na Repercussão Geral no Tema 32 de sua jurisprudência, o que foi delineado no âmbito do RE 566.622. Sem prejuízo de aplicação das razões da inconstitucionalidade do art. 31 da Lei n.º 12.101 na ADI 4.480, que se apropria da tese do Tema 32 e da Súmula 612/STJ.

*Permissa venia*, 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 para ser aplicada em casos concretos, de modo que não pode haver óbice maior em lei ordinária (§ 1º do art. 55 da Lei n.º 8.212) para o efetivo gozo da imunidade do art. 195, § 7.º, da Constituição. Em outras palavras, não se pode impor condição constitutiva para gozo da imunidade e essa foi a tese fixada no STF no RE 566.622.

Alguns Nobres julgadores entendem 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 (ADIs) convertidas em Ações de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPFs) 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, entendem 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 inexistente controvérsia quanto o certificado.

Para sanar o litígio, penso que devem ser formuladas 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 estabelecimento dos 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 Federal<sup>3</sup>, 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.

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 (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

3

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

(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 conseqüentemente, 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 atendia o art. 14 do CTN e, em plano de fundo, objetivava a inconstitucionalidade de todo o art. 55 da Lei 8.212.

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

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

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

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

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

Na origem, a recorrente formalizou ação ordinária anulatória de débito fiscal, objetivando ver afastada a cobrança de contribuições sociais, porque seria titular da imunidade tributária prevista no artigo

195, § 7º, do Diploma Maior. O Juízo reconheceu a existência do direito pleiteado.

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

O Tribunal Regional, ao reformar a sentença, disse da ausência da imunidade, asseverando serem legítimas as exigências enumeradas no mencionado artigo 55, porquanto traduzem requisitos objetivos à caracterização da instituição como beneficente e filantrópica. Frisou o precedente do Supremo na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028/DF, relator ministro Moreira Alves, julgada em 11 de novembro de 1999, para afastar a necessidade de lei complementar a dispor sobre as condições essenciais a alcançar a imunidade questionada. Consignou remissão genérica a lei, sem referência expressa a norma complementar, pelo artigo 195, § 7º, da Carta de 1988, a disciplinar as formalidades indispensáveis ao implemento do direito, 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, consequentemente, desconstituir o crédito tributário inscrito na Certidão de Dívida Ativa nº 32.725.284-7, com a extinção da respectiva execução fiscal. Ficam invertidos os ônus de sucumbência.

No voto condutor da divergência, da lavra de Sua Excelência Ministro Teori Zavascki, consignou-se o seguinte esclarecimento para a matéria de fato, extraído das instâncias inferiores (soberana nos assuntos fáticos), com as pertinentes e necessárias razões de decidir em relação ao ponto, conforme se extrai do acórdão 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, decidi-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 radcada 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 a tese 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 suprimento dos requisitos para fruição da imunidade do art. 195, §7º, da CF. E ficou expresso, no acórdão recorrido, que a demandante não satisfaz uma das exigências validamente previstas na Lei 8.212/91, a saber, a do seu art. 55, I, de obtenção de título de utilidade pública federal. Isto é bastante para manter a autoridade do acórdão recorrido, frustrando a pretensão recursal.

Sugere-se, assim, quanto ao Tema 32, seja consolidada, para efeitos de repercussão geral, a tese de que a reserva de lei complementar aplicada à regulamentação da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da CF limita-se à definição de contrapartidas a serem observadas para garantir a finalidade beneficente dos serviços prestados pelas entidades de assistência social, o que não impede seja o procedimento de habilitação dessas entidades positivado em lei ordinária.

11. Ante o que se vem de expor, manifesto-me no sentido de que:  
(...)

(d) seja negado provimento ao RE 566.622; e (e) caso se confirme, nos demais pontos, diferentemente do aqui sustentado, a orientação adotada no voto do Ministro relator, que a declaração de inconstitucionalidade do art. 55, II, da Lei 8.212/91 (na redação que lhe foi conferida tanto pela Lei 9.429/96 quanto pela MP 2.187/01), bem como do art. 9º, § 3º; e 18, III e IV, da Lei 8.742/93 (na redação que lhes foi conferida pela MP 2.187/01), seja formalizada sem pronúncia de nulidade, pelo prazo de 24 meses, comunicando-se o parlamento a respeito do que vier a ficar decidido para que delibere aquela instância da maneira que entender conveniente.

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

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

O Juízo, ao julgar procedentes os pedidos formulados, assentou satisfazer a recorrente as condições estabelecidas no artigo 14 do Código Tributário Nacional, dispensando-a de cumprir os requisitos do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, por concluir pela inconstitucionalidade formal do preceito. Essa questão de fato não foi alvo de impugnação no Tribunal Regional, tendo a sentença sido reformada ante entendimento diverso quanto à validade da norma ordinária.

Assim, sendo estreme de dúvidas – porquanto consignado na instância soberana no exame dos elementos probatórios do processo – que a recorrente preenche os requisitos veiculados no Código Tributário, dou provimento ao recurso para, declarando a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, restabelecer o entendimento constante da sentença e assegurar o direito à imunidade de que trata o artigo 195, § 7º, da Carta Federal e, 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 dissentar apenas no tocante à questão de fato. Consoante discorreu, há duplo fundamento no acórdão recorrido: além da matéria relativa à inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, o Tribunal teria assentado a não comprovação da observância de outros requisitos para fruição da imunidade. Segundo a óptica, surgiria impróprio, ante o obstáculo fático, prover o recurso.

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

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

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

Assim, para manter o direito à garantia à imunidade, é necessário que a autora cumpra os requisitos de enquadramento, que estão definidos no art. 14 do CTN, sendo que os pressupostos estabelecidos na legislação previdenciária, para o gozo do direito de isenção nela contemplado, não

interferem na hipótese. Os requisitos de enquadramento, por tratar-se de imunidade, nem poderiam ser, após a CF/88, regulados por lei ordinária, face ao disposto no art. 146, II, aplicável às contribuições sociais, que no atual ordenamento constitucional, sujeitam-se às normas destinadas aos tributos.

Isto posto, devem ser analisados os requisitos elencados no art. 14 do Código Tributário Nacional, assim redigido:

[...]

No caso em exame, a autora cumpriu satisfatoriamente os requisitos supra-elencados, conforme laudo pericial das fls. 248-251, já que restou comprovado que os recursos advindos são investidos na atividade fim, não há distribuição de lucros, os diretores não percebem remuneração a qualquer título e há regularidade dos livros em que constam as receitas e despesas da entidade. A despeito de não atingir o percentual de atendimento gratuito e não ter estabelecido convênio com o SUS, refiro que isto não é requisito estatuído no art. 14 do CTN e ressalto o caráter beneficente e assistencial da entidade, que normalmente sobrevive através de doações e do pagamento dos serviços prestados, de forma a permitir o funcionamento da sociedade civil em questão e a gratuidade dos serviços à população carente.

O ministro Teori Zavascki entendeu constitucional o artigo 55, inciso II, da Lei nº 8.212/1991, afirmando que se limita a reger aspecto procedimental necessário ao atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade. Assentou ser exigível, por exemplo, o Certificado de Registro de Entidade de Fins Filantrópicos. Daí porque desproveu o extraordinário.

A conclusão distinta alcançada por Sua Excelência no tocante a este extraordinário não decorre de questão de fato, mas, sim, de divergência quanto ao tema de fundo.

Ante o quadro, adito o voto para, esclarecido quanto ao alcance da divergência verificada, manter a conclusão no sentido do provimento do extraordinário, assegurando o direito à imunidade de que trata o artigo 195, § 7.º, da Carta Federal e, consequentemente, desconstituir o crédito tributário inscrito na Certidão de Dívida Ativa nº 32.725.284-7, com a extinção da respectiva execução fiscal.

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

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

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

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

*em lei complementar'. Não votou o Ministro Edson Fachin por suceder o Ministro Joaquim Barbosa. Ausente, justificadamente, o Ministro Luiz Fux, que proferiu voto em assentada anterior. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 23/02/2017".*

Eis a ementa originária do RE 566.622 naquela ocasião:

IMUNIDADE – DISCIPLINA – LEI COMPLEMENTAR.

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

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

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

Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é forma somente exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas. (grifei)

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

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

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

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

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

A decisão para formulação do acórdão contém o enunciado: “O Tribunal, por maioria, acolheu parcialmente os embargos de declaração para, sanando os vícios identificados, i) assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na

*redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei nº 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória n. 2.187-13/2001; e ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao tema n. 32 da repercussão geral a seguinte formulação: ‘A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas’, nos termos do voto da Ministra Rosa Weber, Redatora para o acórdão, vencido o Ministro Marco Aurélio (Relator). Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 18/12/2019”.*

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

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

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

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

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

4. Embargos de declaração acolhidos em parte, com efeito modificativo. (RE 566.622 ED, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-114 DIVULG 08-05-2020 PUBLIC 11-05-2020)

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

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

Veja-se que a entidade do RE 566.622 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 o cancelamento da NFLD.

#### O que pode se extrair disso?

Parece-me, corolário lógico das *ratione decidendi*, que a ausência de CEBAS, a ausência de declaração de utilidade pública e a ausência do requerimento do § 1º do art. 55 da Lei 8.212 não são óbice ao reconhecimento da imunidade, quando atendido aos requisitos do art. 14 do CTN (lei complementar da época do art. 55 da Lei 8.212), 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”. De toda sorte, no caso dos autos só se fala em ausência de requerimento (é uma situação “melhor”).

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. Uma norma de procedimento (como, por exemplo, o art. 31 da Lei 12.101) pode ser inconstitucional quando limita a imunidade por lei ordinária.

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.

Ora, o RE 566.622 dá provimento ao recurso para cancelar o lançamento quando se vê que o modo beneficente já restou atendido.

O caso em análise, aliás, tem um contexto fático até melhor que o julgamento emanado na Excelsa Corte, pois aqui já se tem a certificação concedida (CEBAS) e não se alega descumprimento de incisos do art. 55 da Lei n.º 8.212. A ausência é apenas do requerimento.

Relembre-se que o recurso extraordinário, também sem requerimento, foi provido no mérito para cancelar o lançamento tributário.

Veja-se que o Decreto 2.536, de 6 de abril de 1998, que atuava em conjunto com o art. 55 da Lei n.º 8.212, na época da vigência destes, já trazia uma série de requisitos para a concessão do CEBAS que vão se amoldar as exigências dos incisos do art. 55. Deste modo, recebendo a concessão ou renovação do CEBAS, se cumpria, por tabela, os requisitos do art. 55 e do art. 14 do CTN.

A certificação 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 mesma, admitindo-se comprovação dos requisitos da imunidade por outros meios, quando for exigido (no caso dos autos não houve essa exigência, alegou-se apenas ausência de requerimento). É o que se extrai do RE 566.622 e da ADI 4.480. Nos autos a certificação existe e, portanto, há prova pré-constituída em favor do contribuinte e a fiscalização não indica nenhum descumprimento, exceto o requerimento.

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 no julgamento dos aclaratórios.

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 a 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 – fato atestado no voto vencedor do acórdão recorrido –, 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: *“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. Aqui, neste autos, há CEBAS, que constitui uma presunção de atendimento do ser beneficente, e inexistem apontamentos da fiscalização sobre qualquer descumprimento.

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 encerrou a necessidade desse protocolo e estabeleceu que a certificação/CEBAS é suficiente para o gozo da imunidade (Lei 12.101, art. 31, apesar de ter *“pecado”* ao exigir a publicação como requisito, por isso inconstitucional o art. 31).

Recorde-se que os requisitos (as condicionantes) deste caso concreto foram, até mesmo, atestados em certificação/CEBAS e não é a data deste certificado que indica a data do atendimento dos critérios do modo beneficente. A data dos requisitos é anterior ao próprio certificado; ela remonta a origem da observância das condicionantes definidas. 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”<sup>4</sup>.

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

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

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

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

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

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

<sup>4</sup> Trechos em “aspas” neste parágrafo extraídos da Nota SEI n.º 17/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME (dispensando de contestar e recorrer, apesar das suas várias ressalvas).

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 Corte:

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 Lei 12.101, que regula hodiernamente aspectos da imunidade do art. 195, §

7.º, da Carta da República, o art. 31<sup>5</sup> da Lei 12.101 é aproximado do § 1º do art. 55 da Lei n.º 8.212<sup>6</sup> (*sendo seu sucessor*) e foi efetivamente declarado inconstitucional na ADI n.º 4.480, inclusive já julgados embargos de declaração da Procuradoria da Fazenda Nacional (ao tempo da Nota SEI referenciada pendia a modulação, que não ocorreu ao se julgar os aclaratórios). Veja-se o que Sua Excelência o Ministro Gilmar Mendes afirmou:

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

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

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

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

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

Então, sua Excelência Ministro Gilmar Mendes, reconhece ser norma de procedimento, porém inconstitucional pela índole material que verdadeiramente veicula ao estabelecer termo inicial para o exercício da imunidade. E o que faz o § 1.º do art. 55 da Lei n.º 8.212? Estabelece a mesma limitação temporal, já que a imunidade seria possível de usufruir quando deferido o requerimento. Veja-se a redação do dispositivo e de seu regulamento:

#### **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.

#### **Decreto 3.048**

Art. 208, § 2º Deferido o pedido, o Instituto Nacional do Seguro Social expedirá Ato Declaratório e comunicará à pessoa jurídica requerente a decisão sobre o pedido de reconhecimento do direito à isenção, que gerará efeito a partir da data do seu protocolo.

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, ordenando que todos os processos com a temática voltassem a tramitar. Estou aplicando o que entendo ser a ordem emanada do Tema 32, inclusive a partir da leitura do

<sup>5</sup> Lei 12.101, Art. 31. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo.

<sup>6</sup> Lei 8.212, Art. 55, § 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

próprio precedente maior qualificado, no qual se tem entidade sem requerimento, até mesmo sem certificação (a destes autos tem certificação).

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

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

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

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

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, não deve autuar sob fundamento de ausência do requerimento que não tem efeito constitutivo.

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

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.

Em resumo, tenho que:

A inobservância do disposto no § 1.º do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, por si só, não afasta o direito da contribuinte de usufruir da imunidade, chamada pela fiscalização de isenção, por se tratar de exigência não prevista em lei complementar e por força da fiscalização não acusar o desatendimento das condições materiais do ser beneficente atestada pela certificação (CEBAS). Não pode a fiscalização

motivar o lançamento unicamente na ausência de requerimento, sem sustentar uma só linha sobre descumprimento do ser beneficente. Ainda que portadora de CEBAS, a entidade poderia ter sido chamada a provar requisitos do ser beneficente, no entanto a fiscalização não o fez e não motiva o ato em eventuais descumprimentos.

A estipulação de um marco temporal (requerimento) para a fruição da imunidade, quando atendido o ser beneficente, restringe a extensão da imunidade e requer regulamentação em lei complementar.

O art. 31 da Lei n.º 12.101 estabeleceu novo procedimento para o marco inicial do gozo da imunidade em substituição ao procedimento do § 1.º do art. 55 da Lei n.º 8.212. Ao tempo da Lei 8.212 o gozo da imunidade se dava a partir da data de protocolo do requerimento do § 1.º do art. 55 da Lei n.º 8.212, se deferido a expedição do ato declaratório de concessão da imunidade. A partir do novo procedimento do art. 31 da Lei n.º 12.101, a fruição passou a ser a partir da publicação da certificação deferida (CEBAS). No entanto, o novo procedimento foi declarado inconstitucional na ADI 4.480 por limitar a fruição da imunidade no tempo, limitando a partir de ato da administração. A imunidade deve ser usufruída desde o momento em que atendidos os requisitos do ser beneficente na forma da lei complementar. Assunto sumulado pelo STJ (Súmula 612/STJ).

Se o procedimento apresenta, em verdade, índole material, então ele deve ser veiculado por lei complementar. O STF ao superar o critério eclético, objetivo-subjetivo, atentou-se que sempre que norma de procedimento for limitadora ou firmar condição para a imunidade ser usufruída, então caberá lei complementar, daí a inconstitucionalidade do art. 31 da Lei n.º 12.101, que substituiu o § 1.º do art. 55 da Lei n.º 8.212 com vestimenta lógica similar (*apenas mudando o marco; uma é a publicação do CEBAS a outra seria a publicação do ato declaratório concessivo da imunidade que decorre do deferimento do requerimento do § 1.º do art. 55*).

Sendo assim, sem razão o recorrente (Fazenda Nacional).

#### **Conclusão quanto ao Recurso Especial**

Em apreciação racional da alegada divergência jurisprudencial, motivado pelas normas da legislação tributária aplicáveis à espécie, conforme relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, conheço do recurso especial de divergência e, no mérito, nego-lhe provimento, mantendo a decisão recorrida por seus próprios fundamentos. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

#### **Dispositivo**

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros

Assim, nego provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, ainda que mantendo o acórdão recorrido por outras conclusões.

Eis minha declaração de voto.

*Assinado Digitalmente*

**Leonam Rocha de Medeiros**