



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 15521.000300/2009-23
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 2402-010.967 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de dezembro de 2022
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado ASSOCIAÇÃO MONSENHOR SEVERINO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE. AUSÊNCIA.

Nos termos do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

Inexistente a obscuridade apontada, os Embargos de Declaração não se destinam para a rediscussão da matéria já julgada pelo colegiado no recurso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar os Embargos de Declaração, não se vislumbrando a obscuridade apontada.

(assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, José Márcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino e Vinícius Mauro Trevisan.

Relatório

Tratam-se de embargos de declaração da Fazenda Nacional em face do Acórdão n. 2402-010.226, p.p. 152 a 163, deste Colegiado, proferido na sessão plenária de 15/07/2021, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. 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, 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.

Nos termos do Despacho de Admissibilidade de p. 176, referidos Embargos foram admitidos para saneamento do vício apontado (obscuridade).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior - Relator.

Nos termos do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, tem-se que *cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.*

De acordo com o susodito Despacho de Admissibilidade (p. 176), os Embargos em análise restaram admitidos nos seguintes termos:

- Da alegada obscuridade na interpretação/aplicação do julgamento do Supremo Tribunal Federal.

Assevera a Embargante que houve obscuridade no acórdão embargado, nos seguintes termos:

O voto condutor do acórdão parte de premissa equivocada relativa à amplitude do julgamento proferido pelo STF, o que caracteriza grave obscuridade.

Inicialmente cumpre transcrever trecho do Termo de Verificação Fiscal para a contextualização da controvérsia:

“8.1.1 Fundamentada em seu estatuto a entidade autoenquadrou-se, em relação ao FPAS Fundo da Previdência e Assistência Social, no código 639, como se constata nas GFIP de todo o período de apuração do débito objeto deste AI.

8.2 Ocorre que o código FPAS 639 é próprio de Entidade Beneficente de Assistência Social - ISENTA, qualidade que o contribuinte não tinha, por não ter requerido isenção das Contribuições Previdenciárias Patronais para o FPAS, SAT/RAT e OUTRAS ENTIDADES ao INSS - Instituto Nacional do Seguro Social ou Secretaria da Receita Federal do Brasil, não satisfazendo portanto, todos os requisitos previstos no Art. 55 da Lei 8.212 de 24/07/1991.”

Observe-se que restou descumprido o dispositivo constante do § 1º, do art. 55, da Lei 8.212/91:

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

[...]

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

Na hipótese, o voto concluiu que o descumprimento objeto dos autos foi declarado inconstitucional, por consequência, determinando o cancelamento da autuação.

Ora, nos parece que, salvo melhor juízo, não foi esse o entendimento consolidado pela egrégia Corte Constitucional.

Para tanto, deve-se buscar identificar o conteúdo e os limites de aplicação da tese jurídica acolhida pelo STF (ratio decidendi), para que seja adequadamente observada pelos órgãos da Administração Tributária. Trata-se de decisão proferida em sede de controle concentrado de constitucionalidade, cuja interpretação não pode ultrapassar os limites do julgado, sob pena de afronta à Corte.

A partir da leitura integral das manifestações no julgamento do ED RE 566.622, proferido em 19/12/2019, pode-se extrair o que restou assentado acerca do tema pelo STF: deve haver um tratamento diverso quanto ao regramento normativo exigido para regulamentação de contrapartidas às entidades beneficentes (imprescindível que seja por lei complementar) e para disciplinar aspectos procedimentais da imunidade (pode se dar por lei ordinária).

Esse é o ponto central do deslinde que atribuiu ao Tema nº 32 da repercussão geral a seguinte formulação: “*A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por ela observadas.*”

Naquela oportunidade, o STF assentou a constitucionalidade do inciso II, do art. 55, da Lei 8.212/91, considerando que tal exigência era objeto de apreciação naquele contexto e, portanto, necessária a manifestação expressa acerca da constitucionalidade da norma. Porém, em momento algum o colegiado se posicionou no sentido de que APENAS esse inciso abordava uma regra procedimental passível de regulação por lei ordinária. Muito pelo contrário, conforme se pode observar do voto vencedor da Ministra Rosa Weber, os dispositivos alcançados pela inconstitucionalidade foram expressamente apontados: os incisos III e os §§ 3º, 4º e 5º, do art. 55, da Lei 8.212/91. Via transversa, os demais consideram-se constitucionais por constituírem meras regras procedimentais.

Não se pode ler o dispositivo do acórdão descontextualizado do voto e do caso concreto submetido à apreciação.

Peço licença para transcrever a parte final do voto proferido pela eminente Ministra que sintetiza toda a abordagem do tema pela Corte, nos seguintes termos:

[...]

Ora, restou muito claramente assentado que aspectos procedimentais, como os referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo podem ser normatizados por lei ordinária.

A razão pela qual o dispositivo do acórdão destacou apenas a constitucionalidade do inciso II, do art. 55, da referida lei se deveu ao fato de que, conforme transcrição acima, o ponto relativo à exigência de CEBAS gerou controvérsias e contradições no caso concreto submetido a julgamento conjunto naquela oportunidade (RE 566.622, ADI 2.028, ADI 2.036, ADI 2.621 e ADI 2.228).

Mas da leitura atenta do voto foi destacado entendimento no sentido de que “DEVE SER RECONHECIDA A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE APENAS DO INCISO III E DOS §§ 3º, 4º E 5º DO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/1991, ACRESCIDOS PELA LEI Nº 9.732/1998, PERMANECENDO CONSTITUCIONALMENTE HÍGIDO O RESTANTE DO DISPOSITIVO, EM PARTICULAR O SEU INCISO II”.

Partindo dessa explanação detalhada e literal do voto proferido pelo Supremo Tribunal Federal, pode-se concluir que a interpretação do acórdão embargado ultrapassa, e desrespeita, a determinação daquele julgado.

Com efeito, pode-se concluir que O DISPOSITIVO OBJETO DO PRESENTE LANÇAMENTO EM MOMENTO ALGUM TEVE SUA INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA, além de nitidamente abordar aspecto procedimental - prévio requerimento administrativo (§ 1º).

Trata-se de mera exigência documental que é imposta à contribuinte, na mesma linha da exigência do CEBAS, que deve ser cumprida para que a entidade faça jus à imunidade das contribuições previdenciárias e, pelo mesmo motivo, não foi considerada inconstitucional pelo julgamento do STF.

Nesse contexto, requer a União (Fazenda Nacional) que o colegiado se debruce sobre o voto da Ministra Rosa Weber no ED RE 566.622, cujos termos vão de encontro ao entendimento desta turma do CARF, saneando o acórdão embargado quanto à adequada interpretação e aplicação do julgado.

Ante o exposto, requer a União (Fazenda Nacional) que sejam conhecidos e providos os presentes Embargos de Declaração, saneando a obscuridade, com efeitos infringentes pois necessários.

(Grifos da Embargante)

(...)

Da leitura dos trechos do Acórdão que trata sobre a matéria, constata-se que assiste razão à Embargante.

O voto condutor do acórdão demonstra seu entendimento no sentido da inconstitucionalidade do art. 55, inciso III, e seus parágrafos, da Lei nº 8.212, de 24/7/91, e dá provimento ao recurso voluntário baseado nessa premissa.

Contudo, ao que parece, ao contrário do entendimento do Relator, o § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91, que embasou a autuação, permanece hígido no ordenamento jurídico, recaindo a inconstitucionalidade sobre os dispositivos expressamente apontados no julgamento do ED RE 566.622, quais sejam: os incisos III e os §§ 3º, 4º e 5º, do art. 55, da Lei 8.212/91, que foram incluídos pela Lei nº 9.732/98.

Portanto, torna-se necessário aclarar a decisão para que as partes tenham a compreensão do alcance do julgado, explicitando quais os fundamentos jurídicos que levaram o Colegiado a concluir pela inconstitucionalidade de todos os parágrafos do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Dessa forma, entendemos presente a obscuridade apontada, a qual deverá ser apreciada e sanada pela Turma.

Conclusão

Diante do exposto, **admitem-se os embargos**, nos termos do RICARF, Anexo II, art. 65, para que seja sanado o vício alegado.

Ressalte-se, todavia, que a presente análise se restringe à admissibilidade dos embargos, sem apreciação exauriente das questões apresentadas, a qual será procedida quando do julgamento pelo colegiado.

Como se vê, e em resumo, por meio dos Embargos em análise, sustenta a Embargante a existência de **obscuridade** no Acórdão nº 2402-010.266 (p. 152) em face da interpretação / alcance dado ao resultado do julgamento do RE 566.622.

Pois bem!

Razão não assiste à Embargante.

Inicialmente, cumpre destacar que, ao contrário do quanto exposto no Despacho de Admissibilidade, no sentido de que a decisão objeto do acórdão embargado se trata de “**entendimento do Relator**”¹, aquele *decisum*, longe de ser uma decisão monocrática, trata-se de deliberação da Turma, configurando-se, pois, em uma decisão colegiada.

Com relação à alegação de obscuridade propriamente dita, cumpre destacar que, ao contrário do entendimento perfilhado pela Embargante, o que se tem, em verdade, **é uma interpretação** – possível, razoável e embasada, registre-se – alcançada pelo Colegiado acerca de uma decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) acerca da matéria em discussão.

Neste espeque, não há que se falar em obscuridade existente no Acórdão 2402-010.266.

Tanto isso é verdade que a própria Embargante assim se manifestou:

Na hipótese, **o voto concluiu que o descumprimento objeto dos autos foi declarado inconstitucional**, por consequência, determinando o cancelamento da autuação.

Ora, **nos parece que, salvo melhor juízo, não foi esse o entendimento** consolidado pela egrégia Corte Constitucional.

(destaquei)

Como se vê, não há, na recorrida decisão, existência de obscuridade hábil a desafiar sua análise por meio de embargos de declaração. O que há, em verdade, é uma divergência de interpretação acerca de determinado julgado proferido pelo Egrégio STF, sendo certo que tal matéria (divergência de interpretação) não se configura em hipótese de interposição de embargos de declaração, nos termos do já citado art. 65 do RICARF.

Tal fato, por si só, já seria bastante o suficiente, no entendimento deste Conselheiro, para o não acolhimento dos declaratórios em análise.

Sobre o tema, socorro-me aos escólios da Conselheira Renata Toratti Cassini, objeto do Acórdão n.º 2402-010.715, *in verbis*:

O Código de Processo Civil (CPC/2015), aplicável subsidiariamente aos processos administrativos, inclusive ao processo administrativo fiscal, dispõe, em seu art. 1022:

Art. 1.022. **Cabem embargos de declaração contra qualquer decisão judicial para:**

I - **esclarecer obscuridade** ou eliminar contradição;

II - suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento;

III - corrigir erro material.

Parágrafo único. Considera-se omissa a decisão que:

I - deixe de se manifestar sobre tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em incidente de assunção de competência aplicável ao caso sob julgamento;

II - incorra em qualquer das condutas descritas no art. 489, § 1º.

Em comentário a esse dispositivo, ensinam Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery que “os EDcl têm finalidade de completar a decisão omissa **ou, ainda, de**

¹ Consta no Despacho de Admissibilidade (p. 176), referindo-se ao acórdão embargado, que, “ao contrário do entendimento do Relator, o § 1º do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, que embasou a autuação, permanece hígido no ordenamento jurídico, recaindo a inconstitucionalidade sobre os dispositivos expressamente apontados no julgamento do ED RE 566.622, quais sejam: os incisos III e os §§ 3º, 4º e 5º, do art. 55, da Lei 8.212/91, que foram incluídos pela Lei n.º 9.732/98”.

aclará-la, dissipando obscuridades ou contradições. Não têm caráter substitutivo da decisão embargada, mas sim integrativo ou aclaratório. Prestam-se também à correção de erro material. **Como regra, não têm caráter substitutivo, modificador ou infringente do julgado....**

A doutrina esclarece **do que se trata o vício de obscuridade que enseja o cabimento de embargos de declaração**, nos seguintes termos:

É obscura a decisão quando não se compreende exatamente o que foi decidido. A possibilidade de a decisão ser interpretada de maneiras diferente gera obscuridade....

A obscuridade é o defeito consistente na difícil compreensão do texto da sentença e pode decorrer de simples defeito redacional ou mesmo de má formulação de conceitos. Há obscuridade quando a sentença está incompreensível no comando que impõe e na manifestação de conhecimento da vontade do juiz.

Ocorre obscuridade sempre que há falta de clareza na redação do julgado, tornando difícil dele ter-se a verdadeira inteligência ou exata interpretação.

Com todo o respeito, nenhuma dessas situações se verifica no acórdão embargado.

Com efeito, no próprio trecho dos embargos de declaração transcrito no despacho de admissibilidade, acima reproduzido, fica claro e evidente que **a decisão embargada não se mostra incompreensível quanto ao que foi decidido, não enseja a possibilidade de mais de uma interpretação, não padece de difícil inteligência ou de incompreensão quanto ao comando que impõe, nem de falta de clareza em sua redação de modo a tornar difícil ter-se a sua verdadeira inteligência ou exata interpretação.**

(...)

As hipóteses de cabimento de embargos de declaração estão taxativamente previstas, seja no CPC, seja no RICARF. Como já esclareci em mais de uma oportunidade, os embargos de declaração “trata-se de **recurso com fundamentação vinculada, i.e., só pode ser interposto se a situação concreta se encaixar nas hipóteses de cabimento previstas na lei**”, no art. 1022 do CPC/2015, e nos arts. 65 e 66 do RICARF. Em que pese isso, também como adverte doutrina já citada neste voto, as possíveis razões que levam à interposição de embargos de declaração – omissão, contradição e obscuridade - podem significar, lamentavelmente, “uma porta aberta para malabarismos verbais em que se pretende, por exemplo, demonstrar a existência de obscuridade, onde não há sequer suave e insignificante traço de falta de clareza”⁸, o que, com todo o respeito, parece claro ser o caso dos embargos de declaração ora tratados, em que se pretende, em verdade, rediscutir matéria já superada pelo colegiado pela via transversa dos embargos de declaração em hipótese em que esse recurso sequer é cabível, o que é rechaçado inclusive por este tribunal administrativo, conforme precedentes abaixo, citados apenas exemplificativamente, dentre outros:

Acórdão 2401-005.157

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO NO ACÓRDÃO. NÃO COMPROVAÇÃO. MERA REDISSCUSSÃO DE MATÉRIA JÁ ANALISADA. REJEIÇÃO. Não restando comprovada a omissão no Acórdão guerreado, na forma suscitada pela Embargante, impõe-se a rejeição dos Embargos de Declaração, sobretudo quando objetiva rediscutir matéria já devidamente debatida por ocasião do julgamento atacado e devidamente inserta no decisum em comento, não prosperando o suposto vício arguido.

Acórdão 3301-005.185

OMISSÃO NO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS. Rejeitam-se os embargos de declaração quando não caracterizada omissão na decisão recorrida, fundamento do recurso. Ademais, os embargos de declaração não se revestem em oportunidade para a rediscussão de mérito.

Acórdão 2401-005.743

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. REDISCUSSÃO DA MATÉRIA DECIDIDA. INADEQUAÇÃO DA VIA RECURSAL ELEITA. É defeso em sede de embargos de declaração a tentativa de rediscussão do mérito de questão já devidamente enfrentada pelo acórdão recorrido, sendo inadequada a utilização dessa via recursal.

(grifos e destaques originais)

Neste espeque, tem-se que o exame, neste particular, dos embargos de declaração em análise, tal como opostos, implicaria, em verdade, em reapreciação de matéria já superada pelo Colegiado naquela oportunidade, o que não cabe na via estreita dos embargos.

De fato, quando do julgamento do recurso voluntário, conforme consta, inclusive, no já mencionado Despacho de Admissibilidade transcrevendo excertos da decisão embargada, tem-se que:

Como se vê, e em resumo, a atuação fiscal está embasada na falta de apresentação, por parte da Contribuinte, do requerimento de isenção ao INSS de que trata o § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

[...]

Pois bem!!

Acerca da imunidade prevista no art. 195, § 7º da CF/88, socorro-me aos escólios do Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, objeto do Acórdão nº 2201-007.842, de 01 de dezembro de 2020, in verbis:

[...]

Especificamente em relação ao julgamento do RE 566.622/RS, destaque-se que o STF, por maioria, nos termos do voto do Relator Ministro Marco Aurélio, deu provimento ao apelo extraordinário e declarou a inconstitucionalidade de todo o artigo 55 da Lei nº 8.212/91, in verbis:

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.

[...]

Assim, sendo estreme de dúvidas – porquanto consignado na instância soberana no exame dos elementos probatórios do processo – que a recorrente preenche os requisitos veiculados no Código Tributário, dou provimento ao recurso para, declarando a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, restabelecer o entendimento constante da sentença e assegurar o direito à imunidade de que trata o artigo 195, § 7º, da Carta Federal e, conseqüentemente, desconstituir o

crédito tributário inscrito na Certidão de Dívida Ativa n.º 32.725.284-7, com a extinção da respectiva execução fiscal. Ficam invertidos os ônus de sucumbência. (destaquei)

Outrossim, conforme exposto pela Conselheira Ana Cláudia Borges no Acórdão n.º 2402-009.377, de 13 de janeiro de 2021, tem-se que:

Posteriormente, em 19/12/2019, o STF acolheu parcialmente os embargos de declaração opostos pela União para assentar a constitucionalidade tão somente do inciso II do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, nos seguintes termos (Acórdão publicado em 11/05/2020, Redatora para o Acórdão Ministra Rosa Weber):

- a) É exigível lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas (Tema n.º 32);
- b) Lei ordinária pode regular aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo;
- c) É constitucional o art. 55, II, da Lei n.º 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória n.º 2.187-13/2001.

Por fim, em março de 2020, o STF concluiu o julgamento da ADI 4480, que versa sobre as regras previstas na Lei 12.101/09 como condições de certificação para entidades de educação e de assistência social e declarou a inconstitucionalidade dos arts. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; 14, §§ 1º e 2º; 18, caput; 31 e 32, §1º, da Lei n.º 12.101/09, afastando as exigências de concessão de bolsas de estudo por entidades de educação e de atendimento integralmente gratuito pelas instituições de assistência social como condição para obtenção do CEBAS e, por consequência, para usufruir da imunidade sobre contribuições sociais.

Nesse sentido, destaco trecho do voto condutor de relatoria do Ministro Gilmar Mendes:

“Igualmente, entendo que o caput do art. 18, que condiciona a certificação à entidade de assistência social que presta serviços ou realiza ações sócioassistenciais de forma gratuita, também adentra seara pertencente à lei complementar, estando, portanto, eivado de inconstitucionalidade. [...] Essa questão foi examinada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento conjunto das ADIs 2.028; 2.036; 2.228; e 2.621, bem como no RE-RG 566.622, paradigma da repercussão geral. Naquela ocasião, a Corte assentou a inconstitucionalidade do inciso III do art. 55 da Lei 8.212/1991 e seus parágrafos, na redação da Lei 9.732/1998, tendo em vista a imposição de prestação do serviço assistencial, de educação ou de saúde de forma gratuita e em caráter exclusivo, ao fundamento de se referir a requisito atinente aos lindes da imunidade, sujeito a previsão em lei complementar” (STF, ADI 4480, Voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 31, 27/03/2020).

Ora, da leitura do excerto supra reproduzido, resta claro e evidente que:

(i) por ocasião do julgamento do RE 566.622, restou reconhecida a inconstitucionalidade formal de todo o artigo 55 da Lei n.º 8.212, de 1991;

(ii) posteriormente, em sede de embargos de declaração, restou reconhecida a constitucionalidade do inciso II do art. 55 da referida Lei. Neste sentido, confira-se os excertos abaixo reproduzidos do Acórdão de Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n.º 566.622, de 18/12/2019:

Como já enfatizado, a questão de fundo subjacente a todas essas ações de controle abstrato – ADIs convertidas em ADPFs – bem como ao RE 566.622, julgado sob o rito da repercussão geral, diz respeito à legitimidade de dispositivos da legislação ordinária para estabelecer requisitos e procedimentos a serem cumpridos para fins de

enquadramento na qualificação de entidades beneficentes de assistência social, de que trata o art. 195, § 7º, da CF, in verbis:

(...)

Não 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.

Qual é, pois, a dificuldade que aqui se apresenta? Tanto a tese estrita (refletida na ementa do RE 566.622 e na tese de repercussão geral do tema n.º 32) – segundo a qual todo e qualquer aspecto relacionado ao regime jurídico das entidades beneficentes de assistência social, de que cogita o art. 195, § 7º, da CF, somente pode ser positivado mediante lei complementar – quando a tese flexível – segundo a qual aspectos meramente procedimentais, que não dizem respeito à própria definição de tais entidades, podem ser veiculados mediante lei ordinária – autorizam, consideradas as normas examinadas nos casos em apreço, resultados similares: a procedência total das ADIs 2028 e 2036, parcial das ADIs 2228 e 2621, e o provimento do RE 566.622.

No exame das ações diretas, a Corte concluiu pela inconstitucionalidade formal de preceitos normativos não veiculados mediante lei complementar que inovavam na ordem jurídica ao exigirem contrapartidas diversas para o gozo da imunidade objeto do art. 195, § 7º, da CF. Nesse enfoque, o resultado do julgamento das ADIs não deixa de ser coerente com a procedência do recurso extraordinário.

As teses jurídicas subjacentes a uma e outra decisão se mostram, de fato, antagônicas – circunstância ensejadora, aliás, da oposição dos presentes embargos de declaração.

E a contradição entre as teses não se limita ao campo teórico, mas antes se traduz em incerteza que se espraia para o campo normativo. **É que, a prevalecer a tese consignada no voto condutor do julgamento do RE 566.622, deve ser reconhecida a declaração incidental da inconstitucionalidade de todo o art. 55 da Lei n.º 8.212/1991, inclusive em sua redação originária, cabendo ao art. 14 do CTN a regência da espécie.**

A prevalecer, a seu turno, o voto condutor das ADIs, do Ministro Teori Zavascki, deve ser reconhecida a declaração de inconstitucionalidade apenas do inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º do art. 55 da Lei n.º 8.212/1991, acrescidos pela Lei n.º 9.732/1998, permanecendo constitucionalmente hígido o restante do dispositivo, em particular o seu inciso II, que, objeto das ADIs 2228 e 2621, teve a pecha de inconstitucional expressamente afastada, conforme o julgamento das ADIs, tanto em relação à sua redação originária quanto em relação às redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória n.º 2.187-13/2001.

(...)

Outro aspecto a ser enfrentado é o fato de que, tal como redigida, a tese de repercussão geral aprovada nos autos do RE 566.622 sugere a inexistência de qualquer espaço normativo que pudesse ser integrado por legislação ordinária, o que, na minha leitura, não é o que deflui do cômputo dos votos proferidos.

Neste ponto, tendo em vista a ambiguidade da sua redação, sugiro nova formulação que melhor espelhe, com a devida vênia, o quanto decidido por este Colegiado, com base no voto condutor do saudoso Ministro Teori Zavascki:

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

Tal formulação vai ao encontro de recente decisão unânime deste Colegiado ao julgamento da ADI 1802/DF (Relator Ministro Dias Toffoli, julgamento em 12.4.2018, Tribunal Pleno, DJ 03.5.2018), em que reafirmada a jurisprudência reiterada desta Casa

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.

(...)

Conclusão

(...)

II. Embargos de declaração no RE 566.622 acolhidos em parte 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 9.429/1996 e pelo art. 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.”

Como se vê, saneando a contradição existente entre as teses jurídicas objeto das Ações Diretas e do Recurso Extraordinária - sendo aquela no sentido de que *deve ser reconhecida a declaração de inconstitucionalidade apenas do inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, acrescidos pela Lei nº 9.732/1998, permanecendo constitucionalmente hígido o restante do dispositivo, em particular o seu inciso II* e esta no sentido de que *deve ser reconhecida a declaração incidental da inconstitucionalidade de todo o art. 55 da Lei nº 8.212/1991*, o STF decidiu, repita-se:

(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 9.429/1996 e pelo art. 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.”

Resta claro e evidente, pois, pelo menos no entendimento deste Conselheiro, que o STF, ao assentar a constitucionalidade do inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, decidindo que *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*, reconheceu a inconstitucionalidade formal dos demais dispositivos do referido art. 55, notoriamente do seu § 1º - norma que embasa o lançamento fiscal que deu origem ao presente processo administrativo.

Isto porque, longe de “*abordar aspecto procedimental*”, conforme defende a Embargante, o susodito § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91, estabelece condição não prevista na constituição.

De fato, ao estabelecer que a “isenção será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS”, referida norma está impondo limitação não prevista constitucionalmente. Isto porque, se a “isenção” deve ser requerida, significa que esta, em tese, pode ser deferida ou negada.

Ocorre que, a matéria em destaque não comporta análise pela autoridade administrativa, tratando-se, em verdade, de uma verdadeira limitação ao poder de tributar decorrente da própria constituição. Neste sentido, inclusive, é a manifestação da Min. Rosa Weber no já mencionado Acórdão de Emb. Dcl. no Recurso Extraordinário nº 566.622, *in verbis*:

Consabido que, na condição de limitações constitucionais ao poder de tributar, as imunidades tributárias, uma vez consagradas na Constituição, asseguram direitos que se incorporam ao patrimônio jurídico-constitucional dos contribuintes, integrando o que o Ministro Celso de Mello veio a designar como “o estatuto jurídico-constitucional dos contribuintes” (RE 116119, Relator Ministro Celso de Mello, Primeira Turma, j. 10.11.1992, DJ 24.3.1995). Assim compreendidas as imunidades, o emprego da expressão “são isentas”, no art. 195, § 7º, da Lei Maior, não tem o condão de descaracterizar a natureza imunizante da desoneração tributária nele consagrada.

Não 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.

Neste espeque, ao estabelecer que a imunidade (utilizando-se o termo tecnicamente correto, conforme exposto linhas acima) será requerida ao INSS, a norma que fundamenta o presente lançamento fiscal vai de encontro ao quanto decidido pelo Egrégio STF, segundo o qual, repita-se, *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.*

Neste sentido foi proferida a decisão consubstanciada no Acórdão nº 2402-010.226, razão pela qual não há que se falar em obscuridade no referido *decisum*.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar os embargos de declaração, por não vislumbrar a existência da obscuridade apontada.

(assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior