



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15540.000502/2010-81
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.374 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 24 de agosto de 2022
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E ASSOCIACAO SALGADO DE OLIVEIRA DE EDUCACAO E CULTURA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2006 a 31/12/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Diante da existência da divergência jurisprudencial alegada, mostra-se imperioso o conhecimento do recurso.

PREVIDENCIÁRIO. IMUNIDADE. COTA PATRONAL. REQUISITOS. NECESSIDADE DE REQUERIMENTO.

Somente faz jus à isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias a contribuinte entidade beneficente de assistência social que cumprir, cumulativamente, os requisitos inscritos na legislação de regência vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, especialmente o artigo 55, §1º, da Lei nº 8.212/91, que, expressamente, trata da necessidade de apresentação de requerimento com o seu consequente deferimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para afastar a nulidade, reconhecendo-se a aplicabilidade do § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/1991 ao caso concreto, com retorno ao colegiado de origem para análise das demais questões do Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Joao Victor Ribeiro Aldinucci e Carlos Henrique de Oliveira, que lhe negaram provimento. Acordam ainda, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, por perda superveniente de objeto.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Marcelo Milton da

Silva Risso, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Tratam-se de Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Sujeito Passivo.

Na origem, cuida-se de lançamento (debcad 37.198.842-0) para cobrança das contribuições sociais devidas a terceiros. O lançamento foi motivado pela não apresentação do Ato Declaratório de Isenção, na medida em que o contribuinte auto enquadrrou-se como isento do pagamento dessas contribuições.

O Relatório Fiscal do Processo encontra às fls. 119/123.

O lançamento foi impugnado às fls. 192/220.

Por sua vez, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I/RJ julgou-o procedente às fls. 754/763.

Apresentado Recurso Voluntário às fls. 767/793, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Seção declarou a nulidade do lançamento por vício formal por meio do acórdão 2402-005.514 às fls. 914/925.

Irresignada, a União interpôs Recurso Especial às fls. 926/937, pugnando pela sua admissão e provimento para reformar o acórdão recorrido, restabelecendo-se o lançamento, nos termos da decisão de primeira instância.

Cientificado do acórdão de recurso voluntário, o contribuinte interpôs Embargos de Declaração às fls. 940/950, suscitando contradição e omissão no acórdão combatido, mas que foram rejeitados pelo Presidente da Turma às fls. 1131/1137.

Em 13/3/17 - às fls. 956/964 - foi dado seguimento ao recurso da Fazenda Nacional para que fosse rediscutida a matéria atinente à **“CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - Entidade beneficente de assistência social - Regime jurídico antes/após da Lei 12.101/2009”**.

Cientificado do REsp da União em 12/5/17 (fl.968), o sujeito passivo apresentou suas contrarrazões tempestivas em 23/5/17 (fl. 1034) às fls. 1035/1089, propugnado pelo não conhecimento e, sucessivamente, pelo desprovimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

Na sequência, o autuado apresentou Embargos Inominados às fls. 1144/1154 requerendo a apreciação do segundo Embargos de Declaração opostos em 15/5/17, às fls. 1010/1033, mas que igualmente foram rejeitados pelo Presidente da Turma às fls. 1330/1334.

Logo a frente, em 4/8/17 o contribuinte apresentou seu Recurso Especial às fls. 1163/1238, propugnando, ao final, pelo seu conhecimento e provimento para declarar improcedente o lançamento e, sucessivamente, para declarada a sua nulidade por vício material.

Na sequência, em 11/12/17 - às fls. 1344/1357 - foi dado seguimento parcial ao recurso do sujeito passivo para que fossem rediscutidas as matérias **“Aplicação do §1º do art. 55 da Lei n.º 8.212/91 - Inexigível o Ato Declaratório de Isenção”** e **“Natureza do Vício”**. Não foi dado seguimento quanto às matérias **“Ser reconhecida como de Utilidade Pública”** e **“Gozo da isenção a partir da certificação junto ao CNAS”**.

Inconformado, o autuado interpôs Agravo às fls. 1365/1391, que foi rejeitado pela Presidente da CSRF às fls. 1397/1400.

Intimada do recurso interposto pelo contribuinte em 23/6/18 (processo movimentado em 24/5/18 – fl.1460 do processo principal n.º 15540.000501/2010-36), a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões tempestivas às fls. 1407/1413 em 8/6/18 (fl.1468 também do processo principal n.º 15540.000501/2010-36), propugnando pelo seu desprovemento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

A Fazenda Nacional tomou ciência do acórdão recorrido em 4/11/16 (processo movimentado em 5/10/16 – fl.955 do processo principal n.º 15540.000501/2010-36) e apresentou seu recurso tempestivamente em 9/11/16 (fl. 968 também do processo principal n.º 15540.000501/2010-36). Passo, com isso e mais a frente, à análise dos demais pressupostos para o seu conhecimento.

De sua vez, o sujeito passivo tomou ciência em 25/7/17 do despacho que rejeitara seus embargos considerados tempestivos (fl. 1141) e apresentou seu recurso, também tempestivamente, em 4/8/17 (fl. 1161). Passo, com isso, à análise dos demais pressupostos para o seu conhecimento.

Como já relatado, os recursos tiveram seu seguimento admitidos para que fossem rediscutidas as matérias “**Aplicação do §1º do art. 55 da Lei n.º 8.212/91 - Inexigível o Ato Declaratório de Isenção**” e “**Natureza do Vício**”, por parte do sujeito passivo e “**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - Entidade beneficente de assistência social - Regime jurídico antes/após da Lei 12.101/2009**”, por parte da Fazenda Nacional.

O acórdão de recurso voluntário apresentou a seguinte ementa, naquilo que interessa ao caso:

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. LANÇAMENTO EFETUADO SOB A VIGÊNCIA DA LEI N.º 10.101/2009. RITO PROCEDIMENTAL.

Para os lançamentos efetuados após a vigência da Lei n.º 12.101/2009, o fisco deve verificar se a entidade cumpre os requisitos previstos na legislação vigente na data dos fatos geradores, todavia, adotando o procedimento da lei nova.

Na peça de acusação, portanto, não basta mencionar a inexistência de ato declaratório de isenção ou sua cassação, há a necessidade de que se apresente quais os requisitos legais necessários ao gozo do benefício fiscal deixaram de ser cumpridos.

Para os créditos constituídos na vigência da legislação anterior, aplicam-se os procedimentos ali traçados.

ERRO DE PROCEDIMENTO. VÍCIO FORMAL.

Quando o fisco adota rito procedimental inadequado à legislação vigente na data do lançamento, este merece ser nulificado por vício formal.

Por outro lado, a decisão se deu no seguinte sentido:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e declarar a nulidade do lançamento por vício formal.

Antes de passarmos aos recursos, impõe-se resumir o caso.

O Fisco, por meio de lançamento efetuado em 7/12/2010, cobrou contribuições previdenciárias a cargo da empresa em relação aos períodos de **julho de 2006 a dezembro de 2007**, ao fundamento de que, muito embora se auto declarasse isenta, a contribuinte não lhe teria apresentado o *Ato Declaratório de Isenção*, nos termos do que dispunha o artigo 55 da Lei 8.212/91, vigente à época dos fatos, mas que, posteriormente, antes mesmo do lançamento, já havia sido revogado pela Lei 12.101/2009; tampouco teria o direito adquirido a que alude o § 1º daquele artigo 55.

O colegiado *a quo* decidiu que a lei nova, a 12.101/09, por ter caráter procedimental, é a que deveria ter sido aplicada no lançamento, dispensando-se a exigência do requerimento de isenção e o consequente reconhecimento do benefício fiscal por parte da administração e trazendo, já no lançamento, fatos outros que comprovassem o desatendimento dos requisitos da isenção e como assim não foi feito, declarou nulo o lançamento por vício formal.

Recurso da Fazenda Nacional.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - Entidade beneficente de assistência social - Regime jurídico antes/após da Lei 12.101/2009.

Nesse ponto, sustenta a recorrente que a legislação a ser aplicada ao caso seria o artigo 55 da Lei 8.212/91, tal como fez o autuante. Para isso, indicou os acórdãos de nº **2302-002.472** e **2302-003.052** como representativos da divergência jurisprudencial.

Em sua contrarrazões, o sujeito passivo elenca uma série de argumentos a sustentar o não conhecimento do recurso. São eles: que a União não teria demonstrado de forma analítica a divergência; que não indicou os pontos específicos do acórdão guerreado; que a União afirmou que o colegiado recorrido teria dado provimento ao recurso para reconhecer o direito da recorrida à isenção, quando, na verdade, declarou a nulidade do lançamento por vício formal; que a União entende ter o colegiado aplicado a retroatividade benigna da lei com base no 106, II do CTN, quando o que fez, foi aplicar o 144 do CTN, que se reporta ao lançamento; que a recorrente não indicou os dispositivos da legislação que tenham sido utilizados concomitantemente nos acórdãos recorrido e paradigma, mas sim dispositivo que sequer fundamentou o acórdão recorrido; e que a recorrente não juntou o inteiro teor dos acórdãos paradigmas, sendo que não se é capaz de extrair a divergência por meio das suas ementas.

Não vejo dessa forma.

A Fazenda Nacional, após colacionar a íntegra das ementas dos paradigmáticos, sendo que ao menos a do Acórdão 2302-003.052 já evidencia a divergência apontada, ainda transcreveu e destacou fragmentos dos respectivos votos condutores, de onde se extrai, sem maiores esforços interpretativos, que a divergência repousa na aplicação da Lei 12.101/09, em especial no que toca ao lançamento.

O fato de a recorrente mencionar, no início de seu recurso, que o colegiado recorrido teria dado provimento ao recurso para reconhecer o direito à isenção não impediu fosse, mais a frente, demonstrada a divergência na interpretação do normativo ao norte citado. Não se pode dizer que tenha havido, *in casu*, um erro de premissa a impossibilitar a demonstração do dissenso.

Os excertos a seguir, extraído do REsp, bem expressam a pretensão da recorrente:

Conforme já salientado, a Turma *a quo* entendeu que a Lei nº 12.101/2009 se aplica aos fatos geradores anteriores à sua vigência, para afastar a exigência de ato declaratório de isenção antes prevista no § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Em sentido contrário, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Acórdão nº. **2302-002.472** e do Acórdão nº. **2302-003.052**, entendeu que, devido ao disposto no art. 144 do CTN e nos arts. 44 e 45 do Decreto nº 7.2137/2010, a isenção deve ser verificada considerando-se o cumprimento dos requisitos legais existentes **na época dos fatos geradores** (ou seja, o art. 55 da Lei nº 8.212/91); por conseguinte, não é possível retroagir a Lei nº. 12.101/2009, que suprimiu a exigência de ato declaratório específico. Eis o inteiro teor da ementa do paradigma: [...]

Os órgãos julgadores prolatores dos acórdãos confrontados encamparam conclusões diversas sobre a retroatividade da Lei nº 12.101/2009. Para a Turma *a quo*, a norma retroage para afastar a exigência de reconhecimento da isenção por meio de ato declaratório. Por sua vez, os paradigmas entendem pela exigência do ato declaratório para o período anterior a vigência da referida lei.

Nesse contexto, é cristalina a demonstração de divergência acerca do disposto no art. 55, da Lei 8.212/91, no art. 29, da Lei n.º 12.101/2009, bem como acerca do disposto no art. 144, do Código Tributário Nacional. Há, portanto, clara divergência interpretativa acerca da incidência e do alcance destes dispositivos legais.

De fato, ambos os acórdãos, analisando lançamento relacionado a fatos geradores anteriores à lei 12.101/09 e lavrados após esta lei ¹, decidiram por assentar ser o artigo 55 da Lei 8.212/91, a legislação de regência nos casos, o que tornaria imprescindível a apresentação do requerimento de isenção com a consequente emissão do ADI por parte da administração tributária. Confirma-se a ementa do 2302-003.052, naquilo que importa:

IMUNIDADE. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. NECESSIDADE CUMPRIMENTO REQUISITOS PREVISTOS EM LEI ORDINÁRIA. As entidades beneficentes que prestam assistência social, inclusive no campo da educação e da saúde, para gozarem da imunidade constante do § 7º do art. 195 da Constituição Federal, deveriam, à época dos fatos geradores, atender ao rol de exigências determinado pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91.

A isenção, no período anterior à vigência da Lei nº 12.101, de 27/11/2009, **devia ser requerida perante o órgão competente, que após a verificação do cumprimento, pela requerente, dos requisitos previstos no art. 55, da Lei 8.212/91, emitia Ato Declaratório de Isenção de Contribuições Previdenciárias**. A fruição da isenção somente tinha início a partir do protocolo do pedido.

Com efeito, entendo demonstrada a divergência a reclamar solução por este colegiado, em virtude do que, encaminho por conhecer do recurso e já passo-lhe ao mérito.

Quanto ao mérito e como já dito, o colegiado recorrido houve por bem assentar deveria ter sido aplicado ao lançamento, as disposições da então *novel* Lei 12.101/09 (hoje já revogada). Antes porém, o relator teceu as seguintes considerações quanto ao tema:

¹ Acórdão 2302-002.472

A Lei nº 12.101/09 entrou em vigor na data da sua publicação, em 30/11/2009. O lançamento foi lavrado posteriormente, em 16/12/2009. Ainda que o período da autuação corresponda aos exercícios de 2006 e 2007, na hipótese, deve incidir o novo regramento por estabelecer novos procedimentos fiscalizatórios.

Acórdão 2302-003.052

Portanto, embora o cancelamento da isenção tenha retroagido a 25/01/2002, nada impede a fiscalização de efetuar em 2012 lançamentos relativos a fatos geradores ocorridos em 2008.

É cediço que a nova norma trouxe significativas alterações, podendo-se destacar duas em especial. Primeiro, a determinação de que a responsabilidade pela certificação das entidades beneficentes não seria mais exclusividade do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, ficando a cargo do ministério cuja competência abrange a área de atuação da entidade. A outra alteração relevante foi a desnecessidade da interessada requer à Administração o reconhecimento do benefício fiscal, o qual se dava mediante a emissão de ato declaratório de isenção.

A nova disciplina legal causou grande alteração nos procedimentos fiscais, posto que a legislação revogada exigia ao fisco, para efetuar o lançamento baseado na perda da isenção, primeiramente a emissão de informação fiscal demonstrando o descumprimento dos requisitos legais pela entidade, garantindo-se a esta a possibilidade de se contrapor ao ato em primeira e segunda instâncias. A partir da Lei n.º 12.101/2009, a auditoria fiscal, ao constar a desconformidade da conduta do sujeito passivo com a norma de regência, já pode efetuar o lançamento dos tributos devidos, indicando os dispositivos que teriam sido desrespeitados. É isso que se infere do seu art. 32:

E mais, discorrendo sobre a sistemática orientada nos decretos 7.237/2010 e 8.242/2014, esclareceu que tanto os pedidos de reconhecimento de isenção, quanto o de seu cancelamento, que estivessem pendentes de julgamento, deixaram de seguir o seu curso normal e passaram a ser devolvidos para as unidades da Administração Tributária, para que fossem submetidos à nova sistemática de reconhecimento deste benefício fiscal.

Com isso, o voto condutor, a partir do tópico que denominou “Erro de procedimento” afastou a necessidade de que houvesse um requerimento de isenção deferido na medida em que tal condição não mais se encontrava presente na redação dada pela Lei 12.101/09, vigente à data do lançamento.

Em contrarrazões, a autuada suscita a aplicação do entendimento firmado no julgamento do Tema 32 pelo STF, com repercussão geral, no sentido de declarar inconstitucionais as exigências previstas em leis ordinárias, em particular do art. 55 da Lei 8.212/91.

Examinando-se o dispositivo e a ementa do acórdão dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 566.622/RS, de 18/12/19, não se extrai tenha o STF julgado inconstitucional a exigência formulada pelo §1º do artigo 55 da Lei 8.212/91. Veja-se:

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, 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, vencido o Ministro Marco Aurélio (Relator), em sessão plenária presidida pelo Ministro Dias Toffoli, na conformidade da ata de julgamento. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello.

A propósito, ainda sobre o tema, reforço o entendimento acima com a análise promovida pela I. Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri no julgamento do processo **11516.722649/2011-52**, acórdão 9202-010.106, na sessão de 22.11.2021. Confira-se:

A Corte Superior ao julgar conjuntamente as **ADI 2.028, ADI 2.036, ADI 2.621, ADI 2.228 e o RE 566.622**, definiu que os aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo dos requisitos para aplicação da imunidade são passíveis de definição em lei ordinária, entretanto será exigível 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.

Assim, e ao contrário do argumentado pela Contribuinte, o STF por meio da ADI 2.028 não declarou a inconstitucionalidade do art. 55, III da Lei nº 8.212/91, mas sim a inconstitucionalidade **do art. 1º, na parte em que alterou a redação do artigo 55, III, da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, e dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998.**

Em acórdão de embargos de declaração, o STF sanando erro material apontado **no acórdão da ADI 2.028 ratificou a tese acima, tendo o acórdão de embargos recebido a seguinte ementa:**

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE CONHECIDA COMO ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. EXAME CONJUNTO COM OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.622/RS. ALEGAÇÃO DE OBSCURIDADE E CONTRADIÇÃO. INOCORRÊNCIA. ART. 1.022, I, DO CPC. ERRO MATERIAL. CORREÇÃO. JULGAMENTO DO MÉRITO POR UNANIMIDADE. ART. 1.022, III, DO CPC. 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. ESCLARECIMENTOS. ACOLHIMENTO PARCIAL.

1. A circunstância de que publicados em datas distintas acórdãos relativos a processos julgados em conjunto não configura hipótese de obscuridade nos moldes do art. 1.022, I, do CPC.

2. Inocorrente discrepância entre o cômputo dos votos e alterações de entendimento dos integrantes do Colegiado no curso do julgamento, afastar a contradição apontada (art. 1.022, I, do CPC).

3. Corrigindo-se erro material, na forma do art. 1.022, III, do CPC, fica excluída da ementa do julgamento de mérito a expressão “ao inaugurar a divergência”, tendo em vista que a ação foi decidida por unanimidade.

4. 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.

5. Embargos de declaração acolhidos em parte, apenas para corrigir erro material e prestar esclarecimentos, sem efeito modificativo.

Na ocasião a Ministra Rosa Weber, radatora do acórdão de embargos, fez um digressão acerca de todas as ações julgadas em conjunto com a mesma temática, explicitando quais os dispositivos tiveram a constitucionalidade analisada por aquela Corte, vejamos:

Satisfeitos os pressupostos extrínsecos, passo à análise conjunta do mérito dos embargos de declaração opostos nos autos da **ADI 2.028**, da **ADI 2.036**, da **ADI 2.621**, da **ADI 2.228** e do **RE 566.622**, (...)

...

Apresentados de forma **consolidada**, os seguintes dispositivos normativos foram impugnados no conjunto das ações:

(i) art. 55, II, da Lei 8.212/1991, na redação original;

(ii) art. 55, II, da Lei 8.212/1991, na redação que lhe foi dada pelo art. 5º da Lei 9.429/1996;

(iii) art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação que lhe foi dada pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001;

(iv) art. 18, III e IV da Lei 8.742/1993, na redação original;

(v) arts. 9º, § 3º, e 18, III e IV, da Lei nº 8.742/1993, na redação dada pelo art. 5º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001;

(vi) art. 1º da Lei nº 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, III, da Lei nº 8.212/1991 e lhe acresceu os §§ 3º, 4º e 5º;

(vii) arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/1998.

(viii) arts. 2º, IV, e 3º, VI e §§ 1º e 4º, e 4º, caput e parágrafo único do Decreto 2.536/1998 e, subsidiariamente, os arts. 1º, IV, 2º, IV, e §§ 1º e 3º, e 7º, § 4º, do Decreto nº 752/1993.

Assim, da análise conjunta dos dispositivos concluiu o Supremo Tribunal Federal 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. Equacionou, ainda, a compreensão de que a lei ordinária 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”, esta sim, matéria reservada à lei complementar”.

Da mesma forma **o STF na ADI 4480, já aplicando o entendimento acima reconheceu a constitucionalidade do caput e incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII art. 29 da Lei nº 12.101/2009**. Vejamos a fundamentação utilizada pelo Ministro Gilmar Mendes:

Assim, o Tribunal acolheu, por maioria, os embargos para assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei 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 2.187-13/2001, fixando a seguinte tese relativa ao tema 32, da repercussão geral:

“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”.

2.2 – Da aplicação da jurisprudência do STF aos dispositivos impugnados

...

Nesse contexto, entendo que os incisos I e V do artigo 29 se amoldam ao inciso I do artigo 14 do CTN (“*não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título*”); e o inciso II do artigo 29 ajusta-se ao inciso II do artigo 14 do CTN (“*aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais*”). E, como consequências dedutivas do inciso III do artigo 14 do CTN (“*manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão*”), tem-se os incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009. Portanto, não vislumbro a alegada inconstitucionalidade formal do artigo 29 e incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII.

Assim, interpretando o entendimento fixado pelo Supremo Tribunal Federal o que temos é a exigência cumulativa do cumprimento dos requisitos previsto no art. 14 do CTN e ainda das formalidades previstas no art. 55 da Lei nº 8.212/91 – exigência hoje prevista na Lei nº 12.101/09. Assim, o não atendimento das condições descritas na lei complementar e também na lei ordinária regulamentadora descaracteriza a contribuinte como entidade imune às Contribuições Previdenciárias.

Nesse rumo, não se pode cogitar seja aplicado ao caso as disposições do artigo 41 da recente Lei Complementar nº 187/2021, trazido da tribuna pelo patrono do sujeito passivo, já que, como mencionado acima, o dispositivo que fundamentou a autuação, é dizer, o § 1º do artigo 55 da Lei 8.212/91, não foi declarado inconstitucional pelo STF.

Art. 41. A partir da entrada em vigor desta Lei Complementar, ficam extintos os créditos decorrentes de contribuições sociais lançados contra instituições sem fins lucrativos que atuam nas áreas de saúde, de educação ou de assistência social, expressamente motivados por decisões derivadas de processos administrativos ou judiciais com base em dispositivos da legislação ordinária declarados inconstitucionais, em razão dos efeitos da inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das [Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2028 e 4480](#) e correlatas.

Parágrafo único. (VETADO).

Ademais, seu parágrafo único, que poderia suscitar alguma aplicabilidade ao caso, consoante redação a seguir, foi objeto de veto presidencial.

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo aplica-se aos créditos constituídos da União, oriundos ou não de autos de infração, com exigibilidade suspensa, pendentes de julgamento, parcelados ou inscritos em dívida ativa, ou mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, que tenham como fundamento da atuação violação de dispositivos contidos em lei ordinária.

Vejamos as razões do veto, com os destaques deste Relator:

“Entretanto, a proposição legislativa **padece de inconstitucionalidade e fere o interesse público uma vez que configuraria remissão de créditos constituídos pela União e, consequentemente, renúncia de receita sem os devidos demonstrativos de impacto financeiro e orçamentário**, inclusive sem previsão de medidas de compensação, em violação ao disposto no art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, no art. 163 da Constituição, no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, nos art. 125 e art. 126 da Lei nº 14.116, de 31 de dezembro 2020 - Lei de Diretrizes Orçamentárias 2021.

Além disso, entende-se que a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social dispostas no § 7º do art. 195 da Constituição é matéria de lei complementar. **Por fim, a extinção dos créditos fundamentados em dispositivos de lei ordinária viola o princípio da segurança jurídica, disposto no inciso XXXVI do caput do art. 5º da Constituição.**”

A propósito, cumpre ressaltar que a Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021 e que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes e regula os procedimentos referentes à imunidade de contribuições à seguridade social de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal, revogou, expressamente em seu artigo 47, II, as disposições da Lei 12.101/09.

Em seu artigo 3º, estabelece os requisitos gerais que devem ser observados pelas pessoas jurídicas de direito privado que prestem serviços nas áreas de saúde, assistência social ou de educação, visando à obtenção da Certificação de Entidade Beneficente, condição necessária ao gozo da imunidade. Nos dispositivos das seções II, III e IV, constas os requisitos específicos relacionados a cada uma dessas áreas de atuação.

Nos artigos 34 e 35 estabeleceu-se à obrigatoriedade de que fosse apresentado requerimento para a obtenção dessa certificação junto à correspondente autoridade executiva federal da área, com validade de 3 anos, sujeito a renovações.

O artigo 38 estabelece que compete àquelas autoridades federais a supervisão do atendimento dos requisitos para a certificação. Todavia, possibilitou à RFB, uma vez verificado descumprimento de qualquer dos requisitos lá previstos, lavrar o respectivo auto de infração, o qual será encaminhado à autoridade executiva certificadora e servirá de representação nos termos do inciso II do § 1º deste artigo, e ficando suspensos a exigibilidade do crédito tributário e o

trâmite do respectivo processo administrativo fiscal até a decisão definitiva no processo administrativo a que se refere o § 4º, devendo o lançamento ser cancelado de ofício caso a certificação seja mantida.

O artigo 40 estabelece a aplicabilidade desta lei aos requerimentos de concessão ou de renovação de certificação apresentados a partir da publicação da lei e, relação àqueles pendentes de decisão, a aplicação das regras e condições vigentes à época de seu protocolo.

Na sequência, a recorrida ainda sustentou tratar-se de lei procedimental a ser aplicada ao lançamento por força do artigo 144, § 1º do CTN, além do quê, deveria ser reconhecida a retroatividade benigna prevista no inciso II do artigo 106 também do CTN.

Pois bem.

Registrou o autuante que havia intimado a empresa a apresentar-lhe uma série de documentos, dentre eles, o Ato Declaratório de Isenção, o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEAS), os Decretos e Leis que reconheceram a entidade como de utilidade pública federal e estadual ou municipal e o Estatuto Social, sendo que apenas não lhe teria sido apresentado o Ato Declaratório de Isenção.

Como se pode extrair do artigo 55 da Lei 8.212/91, havia, a rigor, duas circunstâncias distintas, mas eventualmente conexas entre si, voltadas ao reconhecimento (ou não) da isenção por parte da administração tributária. Uma inaugurada a partir de um pedido de isenção formulado pelo sujeito passivo; outra a partir de um procedimento iniciado pelo fisco para o cancelamento de uma isenção anteriormente deferida. Perceba-se, até aqui, que a análise a ser desempenhada pelo Fisco, *oportunidade em que seria checada a observância, ou não, dos requisitos para a fruição do benefício por parte do sujeito passivo*, deveria ser provocada pelo sujeito passivo, quando a ele interessava o seu reconhecimento, ou por terceiros (aí incluído o Fisco), quando presente a necessidade de se avaliar a continuidade da observância daqueles requisitos e a consequente manutenção da decisão de reconhecimento anteriormente emitida.

Nessa sistemática anterior, mesmo após a emissão do Ato Cancelatório, o Fisco precisava aguardar o término de eventual contencioso para prosseguir com o lançamento, consoante se extrai dos dispositivos abaixo colacionados, oriundos do RPS. De outro giro, sem o deferimento do pedido, com a emissão do Ato Declaratório de Isenção, o requerente não poderia deixar de recolher o tributo.

Art. 206. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 201, 202 e 204 a pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

[...]

§ 7º O Instituto Nacional do Seguro Social **verificará, periodicamente, se a pessoa jurídica de direito privado beneficente continua atendendo aos requisitos de que trata este artigo.**

§ 8º O Instituto Nacional do Seguro Social **cancelará a isenção da pessoa jurídica de direito privado beneficente que não atender aos requisitos previstos neste artigo, a partir da data em que deixar de atendê-los, observado o seguinte procedimento:**

I - se a fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social verificar que a pessoa jurídica a que se refere este artigo deixou de cumprir os requisitos nele previstos, emitirá Informação Fiscal na qual relatará os fatos que determinaram a perda da isenção;

II - a pessoa jurídica de direito privado beneficente será cientificada do inteiro teor da Informação Fiscal, sugestões e conclusões emitidas pelo Instituto Nacional do Seguro Social e terá o prazo de quinze dias para apresentação de defesa e produção de provas;

III - apresentada a defesa ou decorrido o prazo sem manifestação da parte interessada, o Instituto Nacional do Seguro Social decidirá acerca do cancelamento da isenção, emitindo Ato Cancelatório, se for o caso; e

IV - cancelada a isenção, a pessoa jurídica de direito privado beneficente terá o prazo de trinta dias contados da ciência da decisão, **para interpor recurso com efeito suspensivo ao Conselho de Recursos da Previdência Social.** [\(Redação dada pelo Decreto nº 4.862, de 2003\)](#)

§ 9º Não cabe recurso ao Conselho de Recursos da Previdência Social da decisão que cancelar a isenção com fundamento nos incisos I, II e III do **caput**.

§ 10. O Instituto Nacional do Seguro Social comunicará à Secretaria de Estado de Assistência Social, à Secretaria Nacional de Justiça, à Secretaria da Receita Federal e ao Conselho Nacional de Assistência Social o cancelamento de que trata o § 8º.

Note-se que por meio daquelas análises seria examinado o preenchimento, ou não, dos requisitos materiais para a concessão da isenção, **dentre eles**, que **i)** o requerente promovesse, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; que **ii)** não percebessem seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título; e que **iii)** aplicassem integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividade. É visível o protagonismo exercido, ou que deveria ser exercido pelo Fisco, à luz da legislação anterior, sobretudo quanto a ser o responsável final por atestar o preenchimento dos requisitos para o gozo dessa isenção qualificada.

Ou seja, a verificação acerca da observância desses requisitos dava-se por meio de procedimento próprio que, de uma forma ou de outra, condicionava o lançamento. Ou ainda, esse requerimento de isenção tinha o condão de “*startar*” a atuação da Administração Tributária, que tinha o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido, com vistas a atestar, ou não, a observância dos requisitos materiais para a fruição do gozo da isenção, afigurando-se, ao final, como um verdadeiro instrumento de controle à disposição do Fisco.

Com isso, extrai-se das alterações que além da temática relacionada à responsabilidade pela emissão do CEBAS não ser mais exclusividade do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, como bem pontuou o relator do recorrido, havia outras duas de imensa importância. A primeira afeta a como o interessado passaria a efetivamente exercer o seu pretensão direito à isenção: por sua conta e risco e não mais a depender de um deferimento da administração tributária, que ocupava um certo protagonismo nesse processo; já a segunda, relacionada à forma de atuação da Fiscalização para a constituição do crédito, que não mais se viu obrigada a aguardar uma decisão definitiva, por exemplo, no procedimento de cancelamento da isenção.

Em resumo, vejo duas situações distintas: a forma de exercício do direito à isenção por parte do interessado e a forma de atuação da Fiscalização no que tange ao momento da constituição do crédito tributário.

No caso dos autos, sequer se discute a análise daquele procedimento, até porque, como assentou o autuante, o fiscalizado não lhe teria apresentado o Ato Declaratório de Isenção,

o que me faz crer não ter havido um requerimento (deferido) nesse sentido; pendente de análise ou com decisão de indeferimento submetida ao contencioso administrativo.

Já a sistemática introduzida pelo artigo 32 da Lei 12.101/2009 (*de certa forma espelhada no artigo 38 da LC 187/21*), no que concerne à constituição do crédito, assemelhava-se, *mutatis mutandi*, àquela que se tem para a suspensão da imunidade e isenção prevista no artigo 32 da Lei 9.430/96.

Além de o artigo 21 inovar, definindo a competência dos Ministérios da Saúde, Educação e do Desenvolvimento Social e Combate à Fome para a emissão dos CEBAS, segundo à área de atuação do requerente, o artigo 29 estabelece que as entidades beneficentes certificadas fariam jus à isenção das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei 8.212/91, desde que atendessem, cumulativamente, as exigências previstas em seus 8 incisos.

Mais a frente, na seção que tratava do reconhecimento e da suspensão do direito à isenção, o artigo 31 prescrevia que referido direito à isenção das contribuições sociais poderia ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto naquele artigo 29.

O Decreto nº 8.242/14, que revogou o de nº 7.237/10 e regulamentou o diploma legal, traz algumas determinações no capítulo dedicado às DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS. Vamos a elas, notadamente àquelas que dispõem sobre os pedidos de reconhecimento e processos de cancelamento da isenção:

Art. 49. Os pedidos de reconhecimento de isenção **formalizados até 30 de novembro de 2009** e não definitivamente julgados, em curso no âmbito do Ministério da Fazenda, serão analisados com base na legislação em vigor no momento do fato gerador que ensejou a isenção.

Parágrafo único. Verificado o direito à isenção, será certificado o direito à restituição do valor recolhido desde o protocolo do pedido de isenção até a data de publicação da [Lei nº 12.101, de 2009](#).

Note-se aqui o prestígio à segurança jurídica. Impôs-se a observância da legislação vigente à época do fato gerador. Pareceu-me óbvio, na medida em que não faz sentido exigir, hoje, no curso do julgamento de um pedido formalizado antes das novas disposições tivesse o requerente apresentado um CEBAS emitido, por exemplo, pelo Ministério da Saúde, na forma como agora prevista.

E perceba-se: a regulamentação, a par da nova disciplina, não abriu mão do prosseguimento de análise dos requerimentos de isenção formalizados antes de 30/11/2009, fazendo constar, ainda, que no caso de seu deferimento, fosse certificado o direito à restituição do que eventualmente fora recolhido após o protocolo do requerimento.

Art. 50. Os processos para cancelamento de isenção não definitivamente julgados em curso no âmbito do Ministério da Fazenda serão encaminhados a sua unidade competente para verificação do cumprimento dos requisitos da isenção, na forma do rito estabelecido no [art. 32 da Lei nº 12.101, de 2009](#), **aplicada a legislação vigente à época do fato gerador**.

Nesse outro dispositivo, além de se determinar a aplicação da legislação vigente à época do fato gerador, buscou-se fosse aplicado o rito novo. Uma vez que no pedido para cancelamento já são apontados, a rigor, os fatos que evidenciam o descumprimento das condições previstas naquela legislação, faz-se necessário, *pari passu*, seja efetuado o lançamento para a cobrança da exação.

Ou seja, extraio daquele então novo arcabouço normativo que o exercício do direito à isenção, que outrora era condicionado ao reconhecimento formal por parte da administração tributária, passou, a partir da publicação daquele diploma, a ser exercida, *sponte propria*, ou ainda, auto declarada pelo interessado, sujeitando-se a posterior verificação pelo Fisco. E isso não é meramente procedimental, na medida em que se trata ou tratava de condição para controle do Fisco no que tange ao gozo do direito à isenção definido à época.

No meu sentir, o que se viu, ao fim e ao cabo, no que diz respeito ao controle dos atos do sujeito passivo ou no que toca ao reconhecimento propriamente dessa espécie de isenção, foi o deslocamento, como já dito, da figura do “agente chave” nesse processo: outrora o Fisco; hoje, basicamente, a autoridade executiva federal da correspondente área de atuação da entidade dita beneficente.

Não quer dizer, com isso, que tal circunstância/condição, então abolida, também a tenha sido em relação à época dos fatos geradores ou mesmo do lançamento. O procedimento, o rito, é que penso deva ser aplicado à época do lançamento, forte no artigo 144, § 1º do CTN, aí entendido aquele que determina a imediata constituição do crédito tributário tão logo o fisco tenha identificado o descumprimento das condições para o seu gozo, estabelecidas, essas sim, à época do fato gerador, tal como a inexistência de requerimento de isenção e do correspondente Ato Declaratório de Isenção, exatamente como se deu no caso em tela.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Da dicção dos dispositivo acima, em especial do seu § 1º, percebe-se que a legislação a ser aplicada ao lançamento é aquela que tenha **i)** instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, **ii)** ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, **iii)** ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios.

Nota-se das hipóteses acima, que apenas a possibilidade de o Fisco efetuar o lançamento, tão logo tenha identificado o descumprimento das condições previstas naquele artigo 55, e não mais se vir obrigado a aguardar o desfecho do processo de cancelamento de isenção, é que poderia ter sido implementada com a instituição daquele então novo rito, mas nunca a dispensa de condição prevista anteriormente ao lançamento e à época dos fatos geradores.

Imaginando-se o oposto, imaginando-se que a legislação, após uma longo período em que o direito à isenção era auto exercido, houvesse instituído, doravante, a necessidade de um pedido e expresse reconhecimento por parte da administração para o seu gozo, seria razoável supor que o lançamento, efetuado após esse novo hipotético normativo, trouxesse como fundamentação a inexistência desse pedido à época dos fatos geradores ? Imagino que não ! A instituição de condição de controle ou a sua abolição deve ser observada olhando-se para a data do fato gerador e a correspondente legislação então lá vigente, até mesmo em prestígio à segurança jurídica nas relações.

Quisesse a lei ter retroagido para determinar a dispensa do pedido para fatos geradores anteriores à sua publicação, teria feito constar de forma expressa em seu texto, à semelhança do que fez o artigo 74 da Lei 9.430/96, que trata da compensação tributária.

Em resumo e grosso modo, antes da edição da MP 66/2002, a compensação tributária era condicionada ao deferimento da autoridade administrativa em pedido formulado pelo contribuinte. Com a sua edição, a compensação passou, em tese, a produzir efeitos a partir da entrega do que se denominou Declaração de Compensação, competindo ao Fisco a sua análise no prazo de 5 anos a partir da data de sua transmissão. Nesse contexto, o legislador houve por bem estender essa mesma nova sistemática aos pedidos de compensação (registre-se: ainda assim exigiu houvesse um pedido), desde a data de seu protocolo. Confira-se:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

[...]

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.

Da mesma forma, a dispensa de condição anteriormente exigida para o gozo de isenção não se enquadra em qualquer uma das hipóteses que excetua a regra segundo a qual a legislação tributária deve ser aplicada a fatos geradores ocorridos após a sua publicação, seja por não se tratar de regra interpretativa, seja por não se relacionar a penalidades. E note-se que a alínea “b” do inciso II, ao estabelecer a retroatividade da lei que deixe de tratar o ato como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, ressalva os casos em que o ato tenha implicado em falta de pagamento de tributo.

Vejamos:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Perceba-se que o inciso II, suscitado pelo recorrente, elenca 3 situações que autorizariam aplicar retroativamente determinado dispositivo legal, quando não se tratar de ato definitivamente julgado **em matéria de infrações**.

João Marcelo Rocha, tratando desse mesmo inciso II, assim leciona²:

Neste ponto, o Código Tributário incorpora um princípio típico do direito penal – o da retroatividade da lei mais benéfica ao infrator.

Significa dizer que, sobrevindo uma lei nova que trate o infrator de forma mais branda – deixando de tratar o ato como infração ou estabelecendo pena menos severa – ela, será aplicável também às infrações perpetradas em época anterior à sua vigência.

É importante que se note que o fenômeno da retroatividade benigna só se opera no campo do direito tributário penal, ou seja, em relação às normas de direito tributário que cuidam de infrações e respectivas penalidades. É que as normas tributárias não só impõem obrigações sobre os sujeitos passivos, bem como definem como infrações o descumprimento de tais deveres e fixam as consequentes penalidades (multas, principalmente).

Nessa perspectiva, não se pode dizer que a inobservância da norma vigente à época do fato gerador teria trazido qualquer reprimenda ao sujeito passivo que tivesse sido revogada ou abrandada *a posteriori*, mas sim a simples cobrança do tributo devido.

Posto desta forma, não há qualquer motivo, seja de cunho legal ou por questões de razoabilidade, para que não seja aplicado ao caso as disposições do § 1º do artigo 55 da Lei 8.212/91 em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente à vigência da Lei 12.101/09. Nessa toada, perde o sentido qualquer discussão acerca da não aplicabilidade, hoje, das disposições da Lei 12.101/09.

Nesse mesmo sentido, o acórdão de nº 9202-003.813, julgado na sessão de 18/2/16:

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.

E nos termos do voto vencedor:

Conforme podemos extrair do texto legal, diversas eram as exigências legais, mas dentre elas, encontrava-se expressa a manifestação do INSS (e posteriormente a SRRB), quanto ao necessário “pedido” e manifestação daquele órgão quanto a efetiva concessão do benefício. Assim, não haver-se-ia de confundir a obtenção de documentos (diga-se também previstos na lei), como argumenta o recorrente, com a também exigência de “pedido formulado perante o INSS” para obtenção do benefício fiscal. Frise-se que a competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil restringia-se à concessão, manutenção e cancelamento da isenção, verificando se os requisitos estariam sendo cumpridos.

² ROCHA, João Marcelo. Direito Tributário. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira,, 2009. p.268 e 269.

Dessa forma, a autoridade fiscal, durante o procedimento ora sob análise, ao constatar que a entidade, quando da ocorrência dos fatos geradores, deixava de cumprir quaisquer dos requisitos legais, para usufruir da isenção (ou mesmo imunidade descrita pelo recorrente) procedeu ao lançamento das contribuições devidas, indicando no relatório fiscal os motivos do seu não enquadramento. Portanto, restando claro, que as disposições contidas no art. 55 da Lei 8.212, de 1991, são legítimas, e, por conseguinte, a isenção deve ser requerida ao órgão da previdência social, conclui-se que, para usufruto desse benefício, não basta à entidade portar títulos de reconhecimento de utilidade pública, decretos de filantropia ou demonstrar que exerce atividades filantrópicas ou mesmo elaborar relatórios de suas receitas e despesas.

Ou seja, mesmo que **o preenchimento dos demais requisitos previstos no art. 55, qualificassem o contribuinte a solicitar a isenção**, a mesma não se dava de forma automática, considerando que da leitura do § 1º, artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991 para regular concessão seria **necessário que a entidade procedesse ao requerimento junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil, que dispunha de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.**

Com base no mesmo raciocínio, não entendo que a publicação da lei 12.101/2009, tenha afastado dita exigência em relação a períodos anteriores a sua entrada em vigor. Portanto, até 29/11/2009, era legalmente exigível o pedido de isenção, cabendo à Secretaria da Receita Federal do Brasil (anteriormente ao INSS) verificar o cumprimento dos requisitos exigidos em lei e o devido enquadramento da entidade para fins de isenção de contribuições previdenciárias, reconhecendo ou não o direito, sujeitando-se, ainda, a entidade à verificação periódica da manutenção desses requisitos, da qual poderia resultar em cancelamento do benefício.

Ainda sobre o tema, é de se destacar que este colegiado vem entendendo pela necessidade fosse observada a legislação vigência à época do fato gerador, notadamente fosse a isenção requerida junto à autarquia da Previdência Social, consoante se extrai dos acórdãos 9202-010.110 e 9202.009.966 adiante ementados:

PREVIDENCIÁRIO. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO FORMAL. IMUNIDADE. MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO. APLICAÇÃO DA NORMA VIGENTE À ÉPOCA DE OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES.

A motivação do lançamento se encontra consoante o regramento vigente à época de ocorrência dos fatos geradores e, portanto, inexistente nulidade do lançamento por vício formal, em decorrência da interpretação atribuída quanto à irretroatividade da lei nova. **Acórdão 9202-010.110.**

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Diante da existência da divergência jurisprudencial alegada, mostra-se imperioso o conhecimento do recurso.

PREVIDENCIÁRIO. IMUNIDADE. COTA PATRONAL. REQUISITOS. NECESSIDADE DE REQUERIMENTO.

Somente faz jus à isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias a contribuinte entidade beneficente de assistência social que cumprir, cumulativamente, os requisitos inscritos na legislação de regência vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, especialmente o artigo 55, §1º, da Lei nº 8.212/91, que, expressamente, trata da necessidade de apresentação de requerimento. **Acórdão 9202-009.966**

Por fim, em seu recurso voluntário, o sujeito passivo aduziu, dentre outros pontos, que possuía direito adquirido à isenção e que também cumpria os requisitos da Lei n.º

8.212/1991 para gozar do benefício de não recolher a cota patronal previdenciária, assuntos também não abordados pelo relator do recorrido.

Note-se que o tema relativo à existência desse suposto direito adquirido³, que dispensaria o requerimento de isenção, ganha relevo em razão dos fundamentos acima, razão pela qual penso deva ser enfrentado pelo colegiado *a quo*.

Considerando que o recurso visava o restabelecimento do lançamento, tenho que o seu provimento não deva ser integral, na medida em que será determinado o retorno dos autos ao colegiado recorrido.

Forte no exposto, encaminho por dar provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional, com retorno dos autos ao colegiado a quo para a análise das demais matérias aduzidas no recurso voluntário.

Recurso do Sujeito Passivo.

Convém salientar, que as matérias devolvidas a seguir mencionadas buscavam a reforma do recorrido para que fosse pronunciada a **procedência do recurso voluntário** e, sucessivamente, a **nulidade do lançamento por vício material**.

Considerando que o colegiado deu provimento ao recurso da União, restou prejudicado o recurso do sujeito passivo, por perda de objeto superveniente, razão pela qual, encaminho pelo seu não conhecimento.

Forte no exposto, VOTO por CONHECER do recurso da Fazenda Nacional para DAR-LHE provimento parcial para afastar a nulidade do lançamento, reconhecendo a aplicabilidade do § 1º do artigo 55 da Lei 8.212/91, com retorno ao colegiado de origem para análise das demais questões do Recurso Voluntário e NÃO CONHECER do recurso do sujeito passivo, por perda de superveniente de objeto.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

³ Lei 8.212/91
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

Fl. 19 do Acórdão n.º 9202-010.374 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 15540.000502/2010-81