



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15889.000322/2009-24
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-012.545 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de março de 2024
Recorrente FUNDAÇÃO EDUCACIONAL DR RAUL BAUAB - JAHU
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AÇÃO JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA. RENÚNCIA. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 1. APLICÁVEL.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. DISPOSITIVOS LEGAIS QUE EMBASAM O LANÇAMENTO DECLARADOS INCONSTITUCIONAIS PELO STF. IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO.

Diante de declaração de inconstitucionalidade assentada pelo STF em relação aos dispositivos legais que embasam o lançamento fiscal, impõe-se o reconhecimento da improcedência da autuação fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por voto de qualidade, não conhecer do recurso voluntário interposto, face à propositura, pela Recorrente, de ação judicial com o mesmo objeto, restando configurada a renúncia à via administrativa em face ao princípio da unidade de jurisdição. Vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Júnior e Rodrigo Rigo Pinheiro, que o conheceram; e (ii) por maioria de votos, de ofício, cancelar o crédito tributário constituído, face a inconstitucionalidade do inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, declarada pelo STF. Vencido o conselheiro Francisco Ibiapino Luz (relator), que discordou do referido provimento de ofício. Designado redator do voto vencedor o conselheiro Gregório Rechmann Júnior. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Júnior – Redator designado

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Gregório Rechmann Júnior, Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Rodrigo Duarte Firmino e Rodrigo Rigo Pinheiro. Ausente a Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário referente às contribuições destinada a terceiros, entidades e fundos.

Lançamentos

No procedimento fiscal, foram constituídos créditos tributários decorrentes das remunerações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais, conforme síntese do quadro abaixo:

Item	Debcad	Rubrica	Período	PAF
39	37.240.518-5	Cont. patronal - SAT/RAT	1/05 a 1/08	15889.000321/2009-80
38	37.240.519-3	Cont. terceiros	1/05 a 12/05	15889.000322/2009-24
37	37.240.520-7	Cont. patronal - SAT/RAT	1/06 a 12/07	15889000323/2009-79
36	37.240.521-5	Cont. terceiros	1/06 a 12/07	15889.000324/2009-13
40	37.240.517-7	Cot. Seg. não descontadas	10/05 a 10/05	15889.000319/2009-19

Autuação e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância - Acórdão nº 14-30.169 - proferida pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - DRJ/POR - transcritos a seguir (processo digital, fls. 198 a 207):

Trata-se de Auto de Infração a obrigação principal — AI/DEBCAD nº 37.240.519-3-constituído em face da empresa acima identificada relativo às contribuições devidas a outras entidades ou fundos, ditas “terceiros”, quais sejam SALÁRIO-EDUCAÇÃO, INCRA, SESC E SEBRAE, em função da remuneração paga ou creditada aos segurados empregados que lhe prestaram serviços.

O levantamento pertine aos valores declarados pelo contribuinte em GFIP e apurados em sua folha de pagamento, além de valores pagos pelo contribuinte a título de Abono Especial ou Participação nos Lucros ou Resultados na competência 10/2005, em desacordo com a lei de regência, verba não considerada como tributável pelo sujeito passivo.

Informa o relato fiscal que tais contribuições são decorrentes do fato de o contribuinte, que é pessoa jurídica de direito privado de caráter filantrópico, ter perdido o direito ao gozo da isenção das contribuições sociais por não atender aos requisitos legais insculpidos nos incisos II e III do art. 55 da Lei nº 8.212/91, conforme Ato Cancelatório nº 001/2003 de 14/07/2003 e Acórdão Decisório nº 945/2003 de 17/12/2003 (anexos). Afirma ainda que, embora a empresa tenha obtido a renovação da Certificação por força da MP 447/2008, não protocolou novo pedido de isenção junto à Receita Federal do Brasil. Assim, ao declarar-se em GFIP com o FPAS no código 639, típico de Entidades Beneficentes em gozo da isenção, suprimiu as contribuições sociais previdenciárias devidas que se constituem no presente Auto.

Importa o crédito tributário assim constituído em R\$ 748.325,38 (setecentos e quarenta e oito mil, trezentos e vinte e cinco reais e trinta e oito centavos), consolidado em 03/11/2009, compreendendo o valor originário atualizado mais juros e multa moratória.

O contribuinte interpôs impugnação na qual contesta o lançamento com os seguintes argumentos, em síntese:

i) relata o histórico assistencial da Impugnante bem como de suas Certificações de Entidade Beneficente de Assistência Social, desde o primeiro pleito obtido em 1970 até o último deferido pela Resolução nº 003 de 2009, passando pela Certificação conferida à Impugnante em 21 de outubro de 1974, com prazo de validade indeterminado e em conformidade com a Lei nº 3.577/1959 e o Decreto-Lei nº 1.572/1977.

ii) entende que as Entidades que obtiveram o CEAS por prazo indeterminado não necessitam do requerimento da isenção junto à Receita Federal do Brasil, com supedâneo no Decreto-Lei nº 1.572/77 que ressalvou, nos §§ 1º e 2º de seu art. 1º a permanência da isenção das entidades que já haviam sido certificadas; na mesma linha, a Lei nº 8.212/91 no § 1º do art. 55 ressalvou os direitos adquiridos das entidades já portadoras do CEAS, condicionados à observância dos requisitos por ele impostos; no mesmo sentido o comando insculpido no art. 240, § 4º da recente Instrução Normativa nº 971/2009;

iii) afirma não haver percepção de remuneração por nenhum dos diretores da Impugnante, conforme seu estatuto constitutivo;

iv) no tocante ao Ato Cancelatório de isenção, no qual fundamentou-se o lançamento fiscal, invoca a aplicação do art. 106, II, “c” do CTN, em razão de nova norma benéfica ao contribuinte, a MP 446/2008, que determinou a concessão dos certificados em relação aos processos administrativos ainda em trâmite no CNAS, bem como determinou o arquivamento de representações propostas por autoridades fiscais ainda não julgadas; reconhece que a referida MP foi rejeitada, no entanto seus efeitos permaneceram, consoante o art. 62, § 11 da Constituição Federal/88; nesse compasso, entende inaplicável a violação ao inciso II do art. 55, frente à Certificação obtida no bojo daquela MP e do inciso III, pois não compete à RFB a verificação da prática efetiva da assistência social por parte da Impugnante;

v) afirma ilíquido o Ato Cancelatório de Isenção nº 001/2003, uma vez que não faz menção à data da infração que lhe deu causa, ferindo assim o quanto disposto no artigo 32, § 1º da Lei nº 12.101/2009, de maneira a que o contribuinte tenha conhecimento das competências em que restou constatado o descumprimento da norma e os fatos geradores de contribuições sociais referente às competências em análise.

vi) aduz não haver vínculo jurídico entre a norma que instituiu as contribuições às outras entidades e fundos, notadamente aquelas destinadas ao SESC, SEBRAE e ao INCRA e a Impugnante, que é entidade fundacional, beneficente, de assistência social sem finalidades lucrativas, nesse compasso não praticando atos de comércio nem de mercancia, não se subsumindo às normas de incidência.

Julgamento de Primeira Instância

A 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - DRJ/JFA - julgou improcedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 198 a 207):

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. OUTRAS ENTIDADES OU FUNDOS.

Compete à Receita Federal do Brasil a fiscalização, a arrecadação e a cobrança das contribuições destinadas às outras entidades ou fundos, na forma da legislação em vigor.

Devidas pelas empresas em geral, não somente pelas comerciais ou rurais, as contribuições destinadas ao SESC e ao INCRA.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ENTIDADES BENEFICENTES. ISENÇÃO. LEI ORDINÁRIA. PEDIDO DE RECONHECIMENTO DE ISENÇÃO DA COTA PATRONAL.

As entidades beneficentes ficam isentas das contribuições previstas nos artigos 22 e 23 da Lei de Custeio da Previdência Social desde que atendam todos os requisitos insculpidos no artigo 55 da mesma Lei.

A Constituição Federal/88, ao dispor sobre a isenção das contribuições para a seguridade social, preconiza lei ordinária para estabelecimento dos requisitos necessários a serem atendidos pelas entidades de assistência social.

A entidade beneficente de assistência social que preencher todos os requisitos legais para a concessão do benefício da isenção das contribuições à Seguridade Social, deveria requerer o reconhecimento desta condição junto à Delegacia da Receita Federal do Brasil da jurisdição de seu estabelecimento matriz, fazendo provas, para então obter o correspondente Ato Declaratório de reconhecimento da isenção que gerará efeitos, caso deferido, a partir da data do protocolo do pedido.

Ato cancelatório da isenção oriundo de processo administrativo autoriza o lançamento das contribuições sociais, máxime quando de seu julgamento definitivo.

Impugnação Improcedente

(Destakes no original)

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, ratificando os argumentando apresentados na impugnação, o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 216 a 228):

1. Alega direito adquirido ao reportado benefício fiscal, já que detinha certificação com prazo de validade indeterminado, o que dispensava a protocolização de novo requerimento na Repartição Fiscal.

2. Referido direito adquirido foi também reconhecido em ação judicial impetrada pela Recorrente contra a Fazenda Nacional, garantindo-lhe renovação automática do CEAS, anexando cópia da sentença as fls. 229 a 236.

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz - Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 2/9/2010 (processo digital, fl. 213), e a peça recursal foi interposta em 1/10/2010 (processo digital, fl. 216), dentro do prazo legal para sua interposição. Contudo, embora atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele não tomo conhecimento, ante a ante a preclusão consumativa vista no presente voto.

Preliminares**Retorno de diligência**

Manifestada controvérsia foi inicialmente apreciada na sessão do dia 9 de novembro de 2022, quando mencionado julgamento foi convertido em diligência para que a unidade preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil adotasse as providências solicitadas por meio da Resolução nº 2402-001.166, da qual extraio os seguintes excertos (processo digital, fls. 298 a 302):

A Recorrente às fls. 324 dos autos menciona em seu Recurso Voluntário que o lançamento foi realizado em função de não ser detentora do CEBAS, conforme Ato Declaratório nº. 01/2003 que culminou na extinção da sua isenção.

Ocorre que o processo não transitou em julgado, pois está pendente de julgamento do Recurso Especial e Extraordinários interpostos, estando pendente de remessa aos tribunais superiores pelo TRF da 1ª Região.

Desta forma não é verdadeiro a alegação que teria sido transitada em julgado a favor da Recorrente, o que garantiria a renovação de seu certificado de entidade beneficente de assistência social e que não precisaria requerer a Receita Federal a respectiva isenção.

[...]

No entanto, na sentença prolatada, processo nº. 2003.34.00.021728-5 ficou disposto pelo Juiz:

“Diante do expostos previsto no artigo 469, I, do CPC resolvo o mérito da demanda julgando procedente o pedido formulado pela postulante, para reconhecer o direito adquirido a imunidade prevista no artigo 195, § 7º da CF com a consequente renovação do CEAS enquanto a entidade continuar preenchendo os requisitos constantes da Lei 3.577/59.”

[...]

Conclusão

Ante o exposto, a Receita Federal do Brasil da unidade de jurisdição terá que trazer aos autos o documentos denominado CEAS por prazo indeterminado, onde a Requerente menciona que não necessita do requerimento da isenção junto à RFB com fundamento no Decreto-Lei 1.572/77 que ressaltou nos § 1º e 2º do seu art. 1º a permanência da isenção das entidades que já haviam sido certificadas.

A RFB deverá demonstrar se a Recorrente continua preenchendo os requisitos constantes da Lei 3577/59 conforme consta no dispositivo final da sentença do processo nº. 2003.34.00.021728-5.

Outrossim, deverão ser trazidos nos autos a cópia de todo o processo que a Recorrente interpôs em juízo, com o escopo de analisar se ainda é válida a isenção.

Por fim, a Receita Federal do Brasil deverá anexar aos autos o referido Ato Cancelatório de Isenção nº. 001/2003 fazendo menção a data da infração que lhe deu causa.

(Destaques no original)

A Unidade demandada anexou documentação comprobatória de que dita matéria é objeto de discussão judicial, exatamente como manifestei-me quando deixei de apresentar meu voto por ter sido vencido quanto à diligência determinada pelo Colegiado (processo digital, fls. 303 a 3.408 e 3.410 a 3.417).

Concomitância de instâncias administrativa e judicial

Inicialmente, vale consignar que a contestação recursal da Contribuinte centrou-se no suposto direito adquirido do reportado benefício fiscal, nada se referindo às questões propriamente específicas da autuação, quais sejam: fatos geradores, bases de cálculo e alíquotas aplicáveis.

Assim entendido, conforme se observa na documentação anexada, a Recorrente impetrou ação judicial visando tutelar o suposto direito adquirido ao reportado benefício fiscal, consoante excertos do recurso voluntário e da cópia de sentença, que passo a transcrever.

Recurso voluntário (processo digital, fl. 224):

Não verificada a necessidade de extinção do crédito tributário pela tese acima explanada, necessário se faz observar decisão judicial nesse sentido, concedendo à recorrente a garantia de isenção no caso concreto da Fundação Educacional Dr Raul Bauab.

Em Ação Ordinária/Tributária, Processo nº 2003.34.00.021728-5, em que a recorrente é autora em face da União Federal (Fazenda Nacional), em trâmite junto à 21 Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal, foi proferida sentença julgando procedente o pedido formulado pela postulante, reconhecendo o direito adquirido à imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, com a consequente renovação do CEAS.

Sentença - processo judicial nº 2003.34.00.021728-5/21 Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal (processo digital, fls. 229 a 231):

FUNDAÇÃO EDUCACIONAL DR. RAUL BAUB - JAHU, devidamente qualificada na inicial, ajuizou a presente Ação Ordinária, com pedido de Tutela Antecipada, contra **UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)**, objetivando, em síntese, a declaração de seu direito à manutenção da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, enquanto a entidade continuar preenchendo os requisitos constantes da legislação vigente à época da sua obtenção, por configurar um direito adquirido nos termos da Lei nº 3.577/59 e DL nº 1.577/77. Requer, ainda, que seja determinado ao Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS o julgamento do Processo Administrativo nº 44006.003749/2000-06 e demais processos de renovação do Certificado de Entidade de Assistência Social - CEAS da entidade requerente, de acordo com a legislação vigente na oportunidade da obtenção do direito à manutenção da imunidade.

[...]

.DECIDO.

A questão posta em juízo cinge-se a saber se as entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social reconhecidas como de utilidade pública federal na vigência do DL nº 1.577/77 têm direito adquirido à imunidade da contribuição previdenciária prevista no art. 195, §7º, da Constituição Federal.

Nessa perspectiva, tratando-se de iguais objeto e pedido, restou configurada a concomitância do processo administrativo com o judicial, implicando renúncia à via administrativa em face do princípio da unidade de jurisdição. Logo, a unidade preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil deverá cumprir o decidido judicialmente.

A propósito, citado contexto já está pacificado por este Conselho mediante o Enunciado nº 1 de súmula da sua jurisprudência, nesses termos:

Súmula CARF nº 1:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Conclusão

Ante o exposto, não conheço do recurso voluntário interposto.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz

Voto Vencedor

Conselheiro Gregório Rechmann Júnior, Redator designado.

Apesar de acompanhar o entendimento do ilustre Conselheiro Relator, no sentido de que o recurso voluntário interposto pela Contribuinte não deve ser conhecido, à luz do quanto disposto no Enunciado de Súmula CARF nº 1, impõe-se, de ofício, o cancelamento do crédito tributário objeto do presente processo administrativo fiscal, nos termos abaixo declinados.

Conforme exposto linhas acima, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vista a exigir crédito tributário relativo às contribuições devidas às outras entidades ou fundos, ditas 'terceiros', quais sejam SALÁRIO-EDUCAÇÃO, INCRA, SESC E SEBRAE, em função da remuneração paga ou creditada aos segurados empregados que lhe prestaram serviços.

Analisando-se o Relatório Fiscal (p. 60), em cotejo com o Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições. Sociais nº 01/2003 (p. 65) e com o Acórdão nº 945/2003 da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social (p. 66), verifica-se que a autuação está embasada na infração, por parte da empresa, ao quanto previsto no inciso III do artigo 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*:

1. Das Limitações ao Poder de Tributar e da Imunidade prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal

De início, registre-se que não há na Constituição brasileira de 1998 menção expressa à existência aos direitos fundamentais dos contribuintes, sendo que no atual discurso tributário-constitucional a expressão “limitações constitucionais ao poder de tributar” começa a dar lugar à expressão “direitos fundamentais do contribuinte”, revelando, assim, uma mudança de perspectiva em que as normas constantes do artigo 150 da Constituição passam a ser vistas não mais do ponto de vista do Estado, como limites ao exercício de sua competência, mas, sim, a partir da perspectiva do contribuinte, enquanto direitos e garantias subjetivos.

As limitações ao poder de tributar devem ser consideradas como direitos e garantias fundamentais dos contribuintes porque decorrem, em geral, dos direitos fundamentais à igualdade e à segurança jurídica e, em especial, dos direitos e garantias fundamentais à propriedade e à liberdade, os quais, aliás, alicerçam e acabam conferindo identidade a Constituição Federal.

E, aí, por força da cláusula de abertura constante do artigo 5º, § 2º da Constituição, a qual representa uma cláusula que consagra a abertura material do sistema constitucional de direitos fundamentais – decerto que o rol contido no artigo 5º da Constituição não traz uma enumeração taxativa –, pode-se dizer que no campo do direito tributário as limitações constitucionais ao poder de tributar acabam conferindo densidade normativa e garantindo os direitos fundamentais da propriedade e da liberdade, os quais, a rigor, conformam a própria forma de existir do poder de tributar. É nesses termos que se posiciona Dalton Luiz Dallazem:

“E os direitos dos contribuintes seriam enquadráveis no ‘tipo’ direitos fundamentais? Não teríamos dúvidas em dizer que sim, pois a proteção dos contribuintes é construída a partir dos direitos fundamentais à liberdade e à propriedade. A tributação é o ingresso autorizado, ou seja, dentro de certos limites, no direito de liberdade e propriedade dos cidadãos, respeitados o mínimo vital, as imunidades, a isonomia, a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade etc. Qualquer desvio de rota na atividade tributária constituirá um ingresso não autorizado no direito de propriedade e liberdade dos cidadãos. Além disso, o próprio Texto Supremo cuidou de garantir essa qualificação aos direitos dos contribuintes no caput do art. 150 do Texto Supremo: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (...)”

Fernando Facury Scaff e Antonio G. Moreira Maués dispõem que as limitações constitucionais ao poder de tributar também devem ser consideradas como direitos fundamentais porque explicitam uma gama de princípios que estão vinculados à segurança jurídica, que, aliás, é a viga-mestra do Estado Democrático de Direito:

“É por tal fato que uma das seções do capítulo se denomina ‘Das Limitações ao Poder de tributar’, e explicita uma gama de princípios constitucionais específicos para o Direito Tributário, como direitos fundamentais dos contribuintes. Dentre esta gama de princípios aplicados ao Direito Tributário podemos encontrar todo o rol de direitos fundamentais vinculados à segurança jurídica das pessoas físicas e jurídicas individualmente consideradas (...)”

A inserção dos princípios constitucionais tributários constantes do artigo 150 da Constituição Federal no rol dos direitos e garantias fundamentais já foi reconhecida pelo próprio Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939/DF, haja vista que, na oportunidade, ao abordar ofensa perpetrada por emenda constitucional ao princípio da anterioridade (artigo 150, inciso III, “b”), concluiu-se que as “limitações ao poder de tributar” constituem direitos e garantias individuais do cidadão enquanto contribuinte, aptas a atrair a incidência do artigo 60, §4º, inciso IV da Constituição Federal.

De acordo com os ensinamentos de Rafael Pandolfo,

“O art. 60, §4, da Constituição Federal de 1998, veda a deliberação de proposta de emenda constitucional tendente a abolir os direitos e garantias individuais dos cidadãos. Entre os direitos e garantias subsumidos ao aludido dispositivo estão, sem dúvida, os enunciados identificados como limites constitucionais que, tutelando os contribuintes, impõem um obstáculo ao exercício da competência tributária das diversas pessoas jurídicas de direito público.

Esses enunciados constitucionais foram alçados pelo legislador constituinte originário à condição de cláusula pétrea porque sua finalidade revela uma das essências do Texto Constitucional e deve servir de critério às incursões interpretativas sobre elas realizadas (...)”

Mais recentemente, o Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Extraordinário nº 573.675/SC com repercussão geral reconhecida e, na oportunidade, o relator, Ministro Ricardo Lewandowski, afirmou que “(...) algumas dessas limitações constitucionais ao poder de tributar constituem cláusulas pétreas, por se inserirem no contexto dos direitos e garantias individuais, em especial no que toca aos princípios da igualdade tributária e da vedação ao confisco”.

Nesse contexto, observe-se que muito embora as limitações ao poder de tributar enquanto direitos e garantias fundamentais dos contribuintes estejam fortemente consubstanciadas nos princípios constitucionais tributários encampados no artigo 150 da Constituição Federal, decerto que o sistema dos direitos fundamentais dos contribuintes não se encontra reunido, por assim dizer, em um amplo catálogo como uma espécie de sistema próprio e fechado em si mesmo, de sorte que é possível verificar outros direitos fundamentais dos contribuintes dispersos ao longo da Constituição, os quais são denominados de direitos fundamentais formalmente constitucionais ou direitos fundamentais dispersos.

É nesse contexto que se insere a norma jurídica do artigo 195, § 7º da Constituição Federal, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Constituição Federal de 1988

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”

Ainda que o constituinte tenha disposto “são isentas”, decerto que a norma constante do artigo 150, § 7º da Constituição Federal deve ser considerada, na verdade, como espécie de imunidade tributária por se tratar de norma constitucional que acaba proibindo o exercício da tributação para o custeio da seguridade social das entidades beneficentes, conforme restou reconhecido pelo próprio Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028/DF. Aliás, é nesse sentido que também se manifesta Sacha Calmon Navarro Côelho:

“O art. 195, § 7º, da Superlei, numa péssima redação dispõe que são isentas de contribuições para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social.

Trata-se, em verdade, de uma imunidade, pois toda restrição ou constrição ou vedação ao poder de tributar das pessoas políticas com habitat constitucional traduz imunidade, nunca isenção, sempre veiculável por lei infraconstitucional.”

Paulo de Barros Carvalho também dispõe nesses termos:

“Vejam, nesse sentido, o que preceitua o art. 195, § 7.º, da Constituição Federal: São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. Com a ressalva do tropeço redacional, em que o legislador empregou isenção por imunidade, vê-se que há impedimento expresso para a exigência de contribuição social das entidades beneficentes referidas no dispositivo. Ora, ainda que para nós contribuição social tenha a natureza jurídica de imposto ou de taxa, sabemos que a orientação predominante é outra, discernindo essa figura, nitidamente, dos impostos.”

De todo modo, o que deve restar claro, por agora, é que a imunidade prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal a qual, aliás, afasta a tributação das contribuições para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, deve ser considerada, em conjunto com os princípios constantes do artigo 150 da Constituição, como limitações ao poder de tributar e, por conseguinte, como direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

E, aí, tratando-se de limitação ao poder de tributar, decerto que os requisitos para a fruição da imunidade tal qual prevista no artigo 195, 7º da Constituição Federal

encontram-se materialmente previstos no artigo 14 do Código Tributário Nacional justamente por conta do mandamento constitucional contido no artigo 146, inciso II da Constituição, o qual, a propósito, dispõe, claramente, que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

2. Da inteligência do artigo 146, II da Constituição Federal e da aplicação do artigo 14 do CTN

A Constituição Federal elenca as matérias cuja disciplina será reservada, em caráter complementar, através de veículo legislativo próprio, que exige quórum qualificado, sendo que há muito que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que apenas será exigível Lei Complementar nas hipóteses em que a própria Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a “lei” para estabelecer princípio de reserva legal, a lei aí compreenderá tanto a lei ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto a própria Lei Complementar. Em outras palavras, a necessidade de edição de Lei Complementar não é presumida e, portanto, somente será exigível nos casos expressamente previstos na Constituição.

Além de exigir Lei Complementar para dispor sobre os conflitos de competências em matéria tributária, sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar e sobre normas gerais em matéria de legislação tributária nos termos do artigo 146, incisos I, II e III, a Constituição também exige Lei Complementar para (i) prevenir desequilíbrios de acordo com o artigo 146-A, (ii) para instituição de empréstimos compulsórios, conforme dispõe o artigo 148, (iii) no que diz com o exercício do poder tributário residual da União quanto a instituição de impostos e contribuições para a seguridade social à luz dos artigos 154, inciso I, e 195, § 4º, (iv) para instituição do imposto sobre grandes fortunas, vide artigo 153, inciso VII, (v) para regular a competência quanto à instituição do imposto causa mortis e doação em certos casos nos moldes do artigo 155, § 1º, inciso III, bem como (vi) para os fins previstos nos artigos 155, § 2º, inciso XII, 156, inciso III, e 156, § 3º.

Observe-se, por oportuno, o que dispõe o artigo 146 da Constituição Federal:

“Constituição Federal de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).”

A partir do uso da interpretação sistemática, afirma-se que a Lei Complementar é o veículo adequado para regular as imunidades tributárias e, em especial, a imunidade das entidades beneficentes de assistência social prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal, porquanto se é certo que o próprio artigo 146, inciso II determina expressamente que cabe à Lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, também é certo que as imunidades pertencem ao gênero de tais

limitações, de modo que a conclusão não pode ser outra senão de que as imunidades apenas podem ser reguladas por Lei Complementar.

Com efeito, pouco importa se a imunidade é de impostos ou de contribuições. Por se tratar de uma limitação ao poder de tributar, a regulamentação somente pode ser efetivada mediante Lei Complementar. A análise aí é um tanto lógica: se toda limitação ao poder de tributar é regulada por lei complementar; se a imunidade é limitação ao poder de tributar; logo, a imunidade é (e deve ser) regulada tão-somente por Lei Complementar.

E nem se diga que o artigo 195, § 7º da Constituição Federal constitui exceção ao artigo 146, inciso II da Carta por referir-se à “lei” e não à “lei complementar”. Tal argumento não resiste à simples constatação de que a alínea “c” do inciso VI do artigo 150, ao prescrever sobre a imunidade dos impostos, refere-se, também, exclusivamente à “lei”, e não à “lei complementar”, sendo que, ainda assim, não se cogita da ideia de que o artigo 150, inciso VI, alínea “c” possa representar uma exceção à regra prescrita no artigo 146, inciso II da Constituição. Por coerência, se se afirma que a imunidade do artigo 195, § 7º constitui uma exceção ao artigo 146, inciso II, deve-se consignar, em mesmo tom, e seguindo-se as regras da lógica – eis aí o princípio da identidade –, que o artigo 150, inciso VI, alínea “c” representaria, também, uma exceção ao artigo 146, inciso II da Constituição.

E, aí, tanto o artigo 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição quanto o próprio artigo 195, § 7º empregam a expressão “lei” sem o predicativo “complementar”, restando-se concluir, pois, que a lei exigida ali é a mesma lei exigida aqui, sendo que, como os dois dispositivos constitucionais tratam de imunidades, a lei que estabelece os requisitos para o gozo da imunidade dos impostos deve ser da mesma espécie da lei que estabelece os requisitos para a fruição da imunidade das contribuições sociais. É bem verdade que

“(…) o constituinte qualificou a lei exigida como complementar em alguns lugares e como ordinária em outros, pecando pela inconsistência redacional do texto constitucional. Daí não se aplicar, no caso, o princípio de hermenêutica *ubi lex voluit dixit*. Disse aqui e ali, mas não disse acolá. Só mesmo o recurso à interpretação sistemática, que busca dentro do próprio sistema estabelecido internamente pela Constituição, é que pode demonstrar a solução uniforme que não cause estupefação e discrepância teratológica entre normas do mesmo quilate e com o mesmo objetivo.

Como os dois preceitos (parágrafo 7º do artigo 195 e alínea c do inciso VI do artigo 150) conferem direito à imunidade, não há dúvida de que os requisitos para seu exercício somente podem ser prescritos por meio da mesma espécie de lei, a lei complementar, em respeito ao artigo 146, II. Sustentar o oposto significa arrostar a Constituição, violar o seu próprio sistema interno e fazer letra morta do dispositivo, pois se ele não se aplica às contribuições, visto que no parágrafo 7º do artigo 195 somente foi utilizada a expressão “lei” (gênero normativo), não se aplica, de igual modo, aos impostos, uma vez que o termo “lei” (gênero normativo), utilizado na alínea c do inciso VI do artigo 150, também não foi qualificado como complementar.

Admitir que nos dois preceitos foi excepcionada a necessidade de lei complementar (admitindo o afastamento em um preceito, deve ser admitido no outro, senão ter-se-á uma posição sem coerência com o sistema jurídico) corresponde a aceitar que o artigo 146, II, não tem aplicação, ou, o que é a mesma coisa, tornar o artigo 146, II, sem nenhuma eficácia, como que revogando-o por uma via tão oblíqua quanto inconsistente, por meio de uma interpretação incoerente.

O objetivo do constituinte ao exigir lei complementar para regular as imunidades impondo as condições para o exercício do direito de os sujeitos discriminados não serem tributados, quer seja por meio de impostos, quer seja por meio de contribuições sociais securitárias, é o de uniformizar o comportamento de todas as pessoas físicas diante da mesma situação: reconhecimento do direito à imunidade.

Se a imunidade é um direito, sua contrapartida é um dever: o dever de respeitar os limites do poder de tributar. Aceitar que lei ordinária é veículo adequado para impor os

requisitos exigidos para o reconhecimento do direito à imunidade corresponde a admitir a existência de mais de cinco mil leis prescrevendo requisitos diversos, considerando-se o número de Municípios que poderiam editar leis próprias, aplicáveis para que os sujeitos discriminados na Constituição tenham reconhecido seu direito à imunidade dos impostos.”

De fato, é preciso compatibilizar a previsão do artigo 146, inciso II da Constituição Federal com a referência genérica à “lei” constante dos artigos 150, inciso VI, alínea “c” e 195, § 7º da Constituição, de modo que no que diz com a regulamentação das condições materiais para o gozo das imunidades, impõe-se a utilização de lei complementar em decorrência da inafastabilidade da incidência do referido artigo 146, inciso II, restando à lei ordinária apenas o papel de estabelecer requisitos formais. E, aí, registre-se que o artigo 14 do Código Tributário Nacional, o qual regula a imunidade dos impostos, deve ser aplicável à imunidade das contribuições sociais justamente pela falta de regulamentação específica.

Consoante ensinamentos de José Eduardo Soares de Melo¹³, a “lei” a que alude o artigo 195, § 7º da Constituição Federal é a Lei Complementar:

“A lei (referida no § 7º do art. 195) significa ‘lei complementar’ (Código Tributário Nacional) que, relativamente à imunidade dos impostos para as instituições de assistência social, estabelece (no art. 14) os requisitos seguintes: I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado; II – aplicarem integralmente no País os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidade, capazes de assegurar sua exatidão.”

Ives Gandra da Silva Martins¹⁴ também se posiciona no sentido de que a regra constante do artigo 195, § 7º apresenta natureza de autêntica imunidade e não de isenção. Confira-se:

“O § 7º do artigo 195 não cuida de isenção, mas de imunidade. O art. 175 do Código Tributário Nacional declara que a isenção corresponde à exclusão do crédito tributário com o nascimento da obrigação correspondente. Na isenção nasce, pois, a obrigação, sendo anulado o crédito, ou seja, o direito da Fazenda a receber o quantum da obrigação nascida. Na imunidade não há nascimento da obrigação tributária, nem, por conseguinte, do crédito, que tem a mesma natureza daquela. A vedação ao poder de tributar é absoluta, razão pela qual a imunidade só pode ser concedida pela Constituição.

[...]

Como se percebe, o constituinte utilizou-se mal do vocábulo ‘isenção’, pois pretendeu, de rigor, outorgar uma autêntica imunidade”.

De acordo com as lições de Rafael Pandolfo, reconhecendo-se a imprecisão terminológica das expressões “isenção” e “lei” constante do artigo 195, § 7º da Constituição Federal, deve-se substituí-las, coerentemente, por “imunidade e “lei complementar. É ver-se:

“O princípio lógico da identidade veda a criação de um minotauro jurídico (metade imunidade e metade ‘isenção constitucional’), de sorte que o erro constatado no antecedente de uma norma deve ser estendido ao consequente. Explicamos: o § 7º do art. 195 da Constituição Federal fala em isenção e lei ordinária. O erro é evidente, mas coerente, visto que as isenções constituem institutos inseridos dentro da competência tributária das pessoas políticas, razão pela qual podem ser fixadas e alteradas por lei ordinária. Entretanto, ao reconhecermos a imprecisão terminológica da expressão ‘isenção’, devemos estendê-la ao enunciado ‘lei’, substituindo-os, coerentemente, por ‘imunidade’ e ‘lei complementar’, respectivamente, mantendo-se, assim, congruência com o alcance semântico fixado pelo STF acerca da natureza do instituto em questão. O legislador constituinte foi impreciso, é certo, mas não foi incoerente, pois exigiu espécie normativa compatível com o instituto por ele considerado existente (isenção). A correção significativa engendrada pelo Supremo não pode consertar parcialmente o

equivoco redacional, sob pena de incorrer em incoerência lógica, desconsiderando a identidade que abrange toda a unidade normativa.”

Dito isto, a “lei” a que se refere o artigo 195, § 7º da Constituição Federal é a Lei Complementar, ou seja, o Código Tributário Nacional, cujo artigo 14 deve ser aplicado analogicamente tanto em decorrência da falta de Lei complementar que cuide das condições materiais para o gozo da imunidade das contribuições da seguridade social das entidades beneficentes de assistência social como também para que a imunidade ali prevista não reste sem eficácia¹⁶.

A propósito, note-se que o artigo 14 do Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição de 1998 e estabelece os únicos requisitos ou condições materiais exigíveis para o gozo das imunidades previstas nos artigos 150, inciso VI, alínea “c” e 195, § 7º da Constituição, não cabendo à lei ordinária, portanto, dispor sobre a matéria em razão da reserva decorrente do artigo 146, inciso II da Constituição, restando-se perceber, pois, que o legislador ordinário poderá, apenas, estabelecer requisitos formais quanto ao gozo das imunidades.

Confira-se, portanto, o que dispõe o artigo 14 do Código Tributário Nacional:

“Lei nº 5.172/66

TÍTULO II - Competência Tributária

CAPÍTULO II - Limitações da Competência Tributária

SEÇÃO II - Disposições Especiais

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.”

Nesse contexto, destaque-se que o legislador ordinário acabou alterando o 55 da Lei nº 8.212/91 e estabeleceu requisitos inclusive de ordem material para que a entidade beneficente de assistência social usufrua da imunidade prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal, sendo que a constitucionalidade do referido artigo 55 foi objeto de discussão e, portanto, acabou sendo levada ao Supremo Tribunal Federal por meio do Recurso Extraordinário nº 566.622/RS com repercussão geral reconhecida (Tema nº 32). E, aí, recentemente o Plenário do STF julgou o referido recurso em conjunto com as Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621 e fixou a tese do Tema de repercussão geral nº 32.

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, 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. (destaquei)

Outrossim, conforme exposto pela Conselheira Ana Cláudia Borges no Acórdão nº 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 nº 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 nº 32);
- b) Lei ordinária pode regular aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo;
- c) 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.

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 nº 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, V t d Ministro Gilmar Mendes, p. 31, 27/03/2020). (grifei)

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 nº 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 nº 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 nº 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 espalha 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 nº 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 nº 8.212/1991, acrescidos pela Lei nº 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 nº 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 vênica, 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 Extraordinário - 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 inciso III - norma que embasa o lançamento fiscal que deu origem ao presente processo no que tange à matéria em análise.

Neste esboço, 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*.

Neste contexto, impõe-se o cancelamento, de ofício, do crédito tributário objeto do presente processo administrativo fiscal, vez que embasado em dispositivo legal declarado inconstitucional pelo Egrégio STF.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de não conhecer o recurso voluntário interposto, nos termos do Enunciado de Súmula CARF nº 1, porém, de ofício, cancelar o crédito tributário exigido, vez que embasado em dispositivo legal declarado inconstitucional pelo STF.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior