



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16004.001567/2008-69
Recurso Embargos
Acórdão nº 2402-010.595 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de novembro de 2021
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado ASSOCIAÇÃO ASS PROM EDUC RESSUREICAO AP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2006

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO E OBSCURIDADE NÃO VERIFICADAS.

Há contradição quando a decisão contém duas ou mais proposições ou enunciados incompatíveis. Obviamente, não há que se falar em contradição quando a decisão se coloca em sentido contrário àquele esperado pela parte. A simples contrariedade não se confunde com a contradição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos embargos e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, rejeitá-los, uma vez que não foi reconhecida a presença de obscuridade no acórdão nº 2402-009.534. Vencidos os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Diogo Cristian Denny e Denny Medeiros da Silveira que reconheceram a presença de obscuridade na decisão embargada.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Diogo Cristian Denny (suplente convocado) e Renata Toratti Cassini. Ausente o conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem, substituído pelo conselheiro Diogo Cristian Denny.

Relatório

Tratam-se de Embargos de Declaração (fls. 290 a 301) opostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) sob o fundamento de contradição e obscuridade. O primeiro vício, em razão da análise do mérito decisão do CNAS que indeferiu o requerimento da

renovação do CEBAS, ao passo que o lançamento baseia-se na ausência de CEBAS pelo contribuinte. E, obscuridade, no que tange à retroatividade dos efeitos do ato de renovação.

Em sede de juízo de admissibilidade (fls. 302 a 307), os embargos foram admitidos e encaminhados a esta Relatora.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

Os Embargos de Declaração são tempestivos e atendem os demais requisitos de admissibilidade. Devem, portanto, serem conhecidos.

Das alegações recursais

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) opôs embargos de declaração alegando contradição e obscuridade no Acórdão n.º 14-25.835, que deu provimento ao recurso voluntário da contribuinte para reconhecer a imunidade tributária da contribuinte e cancelar o crédito constituído por meio do Auto de Infração DEBCAD n.º 37.029.920-5

Disto, requer o conhecimento e provimento dos embargos de declaração, com efeitos infringentes, para sanar as contradições e obscuridades apontadas.

1. Da apontada contradição e obscuridade

A contribuinte interpôs recurso voluntário da Decisão que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito constituído por meio do Auto de Infração de Obrigação Acessória DEBCAD n.º 37.029.920-5.

Em 29/12/2000, a recorrente requereu a renovação do seu Certificado para o período de 01/01/2001 a 31/12/2003, que foi indeferido por meio Resolução n.º 124/2003, expedida pelo CNAS em 13/08/2003 e publicada no DOU em 15/08/2003, **sob o fundamento de que não atendeu ao percentual mínimo de gratuidade exigido pelo art. 3º, VI, do Decreto n.º 2.536/98**¹. Este dispositivo, contudo, foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal; como consequência, **o ato administrativo que não deferiu o pedido de renovação do certificado está fundamentado em dispositivo legal inexistente no mundo jurídico.**

Deste indeferimento, a recorrente apresentou pedido de reconsideração (Processo 44006.005281/2000-59). E, tempestivamente, requereu a renovação do certificado em 22/05/2003 (Processo 44006.001331/2003-33), com documentos complementares apresentados em 18/07/2005. Em 14/06/2007 foi indeferido o pedido por meio da Resolução n.º 107/2007, publicada no DOU de 21/06/2007.

¹ Art. 3º Faz jus ao Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social a entidade beneficente de assistência social que demonstre, cumulativamente: (Redação dada pelo Decreto n.º 4.499, de 4.12.2002)

(...) VI - aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruída;

O auto de infração em análise compreende as contribuições devidas a Terceiros (Outras entidade), atinentes às parcelas devidas pela empresa em razão da remuneração paga ou creditada aos segurados empregados que lhe prestaram serviços, apuradas pelo exame das folhas de pagamento, das declarações feitas pela empresa em GFIP's - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social e corroboradas em sua escrituração contábil.

As contribuições decorreram do fato de a empresa informar-se na GFIP como entidade filantrópica em gozo de isenção das contribuições sociais - código FPAS 639 -, sem, no entanto usufruir desta condição, posto que Ato Cancelatório de Isenção das Contribuições Sociais, emitido pela DRF jurisdicionante em 23 de junho de 2008 após regulamentar procedimento administrativo assim o declarou, com efeito retroativo a 01 de janeiro de 2001, pela infração ao inciso II do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, combinado com o inciso III do artigo 206 do Decreto n.º 3.048/99.

A DRJ manteve o lançamento em decisão que restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ENTIDADES BENEFICENTES. ISENÇÃO. LEI ORDINÁRIA. REQUISITOS LEGAIS. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.

As entidades beneficentes ficam isentas das contribuições previstas nos artigos 22 e 23 da Lei de Custeio da Previdência Social desde que atendam os 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.

O Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, obtido junto ao Conselho Nacional de Assistência Social e renovado a cada três anos, é requisito essencial para o gozo da isenção.

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRINCÍPIOS GERAIS. EXAME DE ADMISSIBILIDADE.

Prova documental apresentada após a Impugnação terá seu exame de admissibilidade submetido aos permissivos legais e será aceita quando, dentre outras situações autorizadas, referir-se a fato ou direito superveniente ao momento processual impugnatório.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

No caso, a contribuinte possuía Certificado válido para o período de 01/01/1998 a 31/12/2000 (fl. 146).

Tempestivamente, em 29/12/2000, requereu a renovação do certificado para o período de 01/01/2001 a 31/12/2003, que foi indeferido pela Resolução n.º 124/2003, expedida pelo CNAS em 13/08/2003 e publicada no DOU em 15/08/2003, **porque não atendeu ao percentual mínimo de gratuidade exigido pelo art. 3º, VI, do Decreto n.º 2.536/98². Trata-se,**

² Art. 3º Faz jus ao Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social a entidade beneficente de assistência social que demonstre, cumulativamente: (Redação dada pelo Decreto n.º 4.499, de 4.12.2002)

no entanto, de dispositivo declarado inconstitucional pelo STF, de modo que é insubsistente o ato administrativo que não deferiu o pedido de renovação do certificado.

Ocorre que, a concessão da imunidade tributária constitucional independe de prévio requerimento administrativo, sendo suficiente o preenchimento dos requisitos do art. 14 do CTN, inclusive por meio das disposições estatutárias da entidade.

Vale frisar, ainda, que milita em favor da entidade beneficente a presunção de que seu patrimônio, renda e serviço encontram-se vinculados às suas finalidades essenciais. Logo, para declarar a inaplicabilidade da regra imunizante disposta no art. 14 do CTN, e lançar os tributos devidos, a autoridade fiscal deve afastar a presunção, constituindo prova que demonstre inequivocamente o desvio de finalidade.

Nesse sentido, “(...) A regra da imunidade se traduz numa negativa de competência, limitando, *a priori*, o poder impositivo do Estado. 4. Na regra imunizante, como a garantia decorre diretamente da Carta Política, mediante decote de competência legislativa, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido devem militar a favor das pessoas ou das entidades que apontam a norma constitucional” (RE 470520, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 17/09/2013, Publicado em 21/11/2013).

Esse é o entendimento deste Conselho:

IMUNIDADE OUTORGADA ÀS INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.
ARTIGO 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.
INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, DA LEI Nº 8.212/91 DECLARADA PELO STF NO RE Nº 566.622. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, II DA LEI Nº 8.212/91

A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas. É Constitucional o artigo 55, II, da Lei 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo artigo 5º da Lei 9.429/1996 e pelo artigo 3º da Medida Provisória 2.187-13/2001.

(...)

APLICAÇÃO ART. 62 REGIMENTO INTERNO CARF. DECISÃO JUDICIAL APLICÁVEL DE EFEITO GERAL.

Uma vez que haja decisão judicial com efeito geral, que seja aplicável ao caso concreto analisado, deve os membros das turmas de julgamento observar e respeitar os ditames preconizados.

(Acórdão nº 2301-007.956, Relator Conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite, Publicado em 21/10/2020) (grifei)

É que, nos termos do art. 195, § 7º, da CF³, as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei são *isentas* de contribuição

(...) VI - aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeira, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruída;

³ 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:

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

para a seguridade social. Em que pese o termo *isentas*, trata-se de verdadeira *imunidade*. Contudo, trata-se de dispositivo de eficácia limitada, que depende de regulamentação por meio de normas infraconstitucionais.

A controvérsia cinge-se em saber em qual lei estão os requisitos a serem preenchidos pela entidade beneficente para fazer jus à imunidade, uma vez que o art. 146, inciso II, da Constituição Federal⁴ dispõe que cabe somente à **lei complementar** regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Para tanto, importante compreender o processo de formulação das teses tributárias atreladas à perspectiva vinculante da *ratio decidendi* e a aplicação prospectiva dos julgados.

Com auxílio da doutrina, traz-se à baila a lição de Neil MacCormick, que ensina que a *ratio decidendi* é “uma justificação formal explícita ou implicitamente formulada por um juiz, e suficiente para decidir uma questão jurídica suscitada pelos argumentos das partes, questão sobre a qual uma resolução era necessária para a justificação da decisão”⁵.

É que, o Regimento Interno do CARF preceitua que é vedado ao julgador afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo se tiver sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do STF; ou se o fundamento do crédito tributário for objeto de Súmula Vinculante ou decisão definitiva do STF ou STJ, em sede de julgamento de recursos repetitivos.

Traz, ainda, a obrigatoriedade de reprodução pelos conselheiros do CARF das decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF e pelo STJ em julgamento de recursos repetitivos.

Enquanto o art. 927 do CPC/15 traz a obrigatoriedade de observação dos precedentes por partes dos juízes e dos tribunais, o parágrafo único do art. 28 da Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999⁶, que dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, determina que a declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.

Por seu turno, o Regimento Interno do CARF (art. 62⁷) preceitua que é vedado ao julgador afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto,

⁴ Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...) II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

⁵ MACCORMICK, Neil. Retórica e o Estado de Direito: Uma teoria da argumentação jurídica. tradução Conrado Hubner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 203.

⁶ Art. 28. Dentro do prazo de dez dias após o trânsito em julgado da decisão, o Supremo Tribunal Federal fará publicar em seção especial do Diário da Justiça e do Diário Oficial da União a parte dispositiva do acórdão. Parágrafo único. A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.

⁷ Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo se tiver sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do STF; ou se o fundamento do crédito tributário for objeto de Súmula Vinculante ou decisão definitiva do STF ou STJ, em sede de julgamento de recursos repetitivos. Estabelece, ainda, a obrigatoriedade de reprodução pelos conselheiros do CARF das decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF e pelo STJ em julgamento de recursos repetitivos, nos termos dos arts. 1.036 a 1.041 do CPC/15.

Muito embora o CPC/15 tenha inovado ao incluir novas hipóteses positivadas de vinculação dos precedentes, de onde destaca-se a leitura do artigo 927⁸, cumpre esclarecer, conforme observação de Daniel Mitidiero, que “os precedentes não são equivalentes às decisões judiciais. Eles são razões generalizáveis que podem ser identificadas a partir das decisões judiciais”⁹.

Michele Taruffo pondera que o precedente deve fornecer uma regra universalizável que permita sua aplicação como critério de decisão em um caso posterior em

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

- a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
- b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)
- c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002;
- d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993; e
- e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

⁸ Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

§ 1º Os juízes e os tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, § 1º, quando decidirem com fundamento neste artigo.

§ 2º A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese.

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

§ 5º Os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores.

⁹ MITIDIERO, Daniel. Precedentes da persuasão à vinculação. 3. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos tribunais, 2018, p. 96.

função da identidade ou da analogia entre os fatos do primeiro caso e os fatos do segundo caso, devendo o juiz do caso sucessivo analisar a existência – ou não – de elementos de identidade entre os fatos¹⁰.

E Neil MacCormick ensina que a *ratio decidendi* é “uma justificação formal explícita ou implicitamente formulada por um juiz, e suficiente para decidir uma questão jurídica suscitada pelos argumentos das partes, questão sobre a qual uma resolução era necessária para a justificação da decisão”¹¹.

A partir dessa perspectiva, parte-se para a compreensão do modo de formulação de teses jurídicas tributárias pelo Supremo Tribunal Federal e o efeito vinculante que delas se propaga, com fundamento no suporte legal fornecido pelo Código de Processo Civil – CPC/15 (Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015) e pela Lei n.º 9.868, de 10 de novembro de 1999.

A questão quanto aos requisitos a serem preenchidos pelas entidades beneficentes foi decidida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das **Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) 2028, 2036, 2228, 2621 e 4480 e do Recurso Extraordinário (RE) 566.622, com repercussão geral reconhecida.**

O motivo para a existência conjunta dessas ADIs é porque, quando foram ajuizadas ações 2028, 2036, 2228 e 2621 e o RE 566.622, o tema era regido pelo art. 55 da Lei n.º 8.212/91. Antes do seu julgamento, porém, essa norma foi revogada pela Lei n.º 12.101/2009, que trouxe novas regras para o CEBAS e foi questionada na sequência pela ADI 4480, entre outras ações. Assim, apesar de materialmente versarem sobre o mesmo tema, formalmente as leis discutidas nesses casos são diferentes.

Conforme ensina Neil MacCormick, “aplicar o Direito envolve sempre interpretá-lo. Qualquer norma colocada em um texto legal dotado de autoridade precisa ser entendida antes que possa ser aplicada”¹².

Em 02/03/2017, ao julgar as ADIs 2028, 2036, 2228 e 2621, o STF declarou a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, III, da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º; arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998; arts. 2º, IV; 3º, VI, § 1º e § 4º; 4º, parágrafo único, do Decreto 2.536/1998; arts. 1º, IV; 2º, IV, e § 1º e § 3º; e 7º, § 4º, do Decreto 752/1993.

No julgamento realizado em 23/02/2017, o STF, por maioria e nos termos do voto do Relator Ministro Marco Aurélio, deu provimento ao RE n.º 566.622 e declarou a inconstitucionalidade de todo o artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, concluindo que os requisitos a serem cumpridos pela entidade beneficente são aqueles dispostos no art. 14 do CTN¹³.

¹⁰ TARUFFO, Michele. Precedente e jurisprudência. Revista de Processo: RePro, v. 36, n. 199, p. 139-155, set. 2011.

¹¹ MACCORMICK, Neil. Retórica e o Estado de Direito: Uma teoria da argumentação jurídica. tradução Conrado Hubner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 203.

¹² MACCORMICK, Neil. Retórica e o Estado de Direito: Uma teoria da argumentação jurídica. tradução Conrado Hubner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 161.

¹³ Nesses termos consignou o Relator Ministro Marco Aurélio:

Em síntese conclusiva: o artigo 55 da Lei n.º 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.

Posteriormente, em 19/12/2019, o STF acolheu parcialmente os embargos de declaração opostos pela União no RE 566.622 **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.

A lei complementar em questão é o **art. 14 do Código Tributário Nacional**.

O requisito estabelecido **pelo inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/91, por sua vez declarado constitucional, é que a entidade seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social**, conforme Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996); que, posteriormente passou a ser o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos.

Como dito, o lançamento aqui analisado decorre do Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais (fl. 77), emitido em 23/06/2008, que cancelou a isenção das contribuições tratadas nos arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212/91, a partir de 1º/01/2001, por infração ao infração aos arts. 55, II, da Lei nº 8.212/91, e 206, III, do Decreto nº 3.048/99, ou seja, por ausência de CEBAS válido.

Todavia, tratou-se de indeferimento fundado em dispositivo de lei declarado inconstitucional e, ademais, o pedido de renovação, feito tempestivamente em 29/12/2006 (Processo nº 71010.004734/2006-91), **foi DEFERIDO por meio da Resolução nº 3, de 23/01/2009, publicada no DOU de 26/01/2009** (fl. 207), com período de validade de 01/01/2007 a 31/12/2009.

O pedido de renovação do Certificado havia sido, anteriormente, indeferido tão somente por infração ao **art. 3º, VI, do Decreto nº 2.536/98**, declarado inconstitucional e, portanto, nulo. Inexiste empecilho legal ou jurídico para desconsiderar a retroatividade do CEBAS deferido por meio do Processo nº 71010.004734/2006-91. Tão pouco há que se falar em contradição ou obscuridade.

Os requisitos legais exigidos na parte final do mencionado § 7º, enquanto não editada nova lei complementar sobre a matéria, são somente aqueles do aludido artigo 14 do Código.

Chego à solução do caso concreto ante a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, e a moldura fática delineada no acórdão recorrido.

(...)

Assim, sendo estreme de dúvidas – porquanto consignado na instância soberana no exame dos elementos probatórios do processo – que a recorrente preenche os requisitos veiculados no Código Tributário, dou provimento ao recurso para, declarando a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, restabelecer o entendimento constante da sentença e assegurar o direito à imunidade de que trata o artigo 195, § 7º, da Carta Federal e, conseqüentemente, desconstituir o crédito tributário inscrito na Certidão de Dívida Ativa nº 32.725.284-7, com a extinção da respetiva execução fiscal. Ficam invertidos os ônus de sucumbência.

Conforme bem exposto pela Conselheira Tatiana Midori Migiyama, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, em julgamento realizado em 11/11/2020, o STF consolidou o entendimento de que as contrapartidas para a emissão do CEBAS devem se dar por meio de lei complementar, e não por lei ordinária (Leis nº 8.212/91 e 12.101/09).

Considerando que as Leis Ordinárias não trazem somente normas procedimentais para a emissão do Certificado, excedendo ao estabelecer o modo beneficente de atuação das entidades de assistência social, é de se considerar que as entidades beneficentes de assistência social, para fins de fruição da imunidade das contribuições de seguridade social, devem observar somente as contrapartidas previstas no art. 14 do CTN. Confira-se a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2001

COFINS. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E DE EDUCAÇÃO. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA AO ART. 14 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. ILEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA DO CEBAS.

Quanto à discussão acerca da legitimidade da exigência do CEBAS para as entidades de educação e de assistência social sem fins lucrativos, para fins de fruição da imunidade/isenção das contribuições de seguridade social, é de se considerar que o STF, em sede de repercussão geral, quando da apreciação do RE 566.622/RS, firmou entendimento de que somente a Lei Complementar seria forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF/88, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas. Explicitou que tais contrapartidas para a emissão do CEBAS devem-se dar por Lei Complementar, e não através de Lei Ordinária - Lei 8.212/91 e Lei 12.101/09.

Considerando que as Leis Ordinárias não trazem somente normas procedimentais para a emissão do Certificado, excedendo ao estabelecer o modo beneficente de atuação das entidades de assistência social, é de se considerar que as entidades beneficentes de assistência social, para fins de fruição da imunidade/isenção das contribuições de seguridade social, devem observar somente as contrapartidas previstas em Lei Complementar - estas definidas no art. 14 do CTN. O que, por conseguinte, devem ser considerados “como” concedidos o CEBAS de que trata o art. 55, inciso II, da Lei 8.212/91, ainda que não tenham sido de fato emitidos para tais entidades, para todas as entidades que observam os requisitos dispostos em Lei Complementar - CTN.

(Acórdão nº 9303-010.974, Relatora Conselheira Tatiana Midori Migiyama, 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, Sessão de 11/11/2020, Publicado em 18/01/2021).

Assim, considera-se concedido o CEBAS, ainda que não tenha sido de fato emitido, quando a entidade preenche os requisitos do art. 14 do CTN, quais sejam:

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.

No tocante ao argumento suscitado nas razões dos embargos de declaração, quanto à possibilidade do CARF analisar o mérito de decisão do CNAS, cinge-se ao próprio mérito do julgado.

Os embargos de declaração, contudo, não se destinam a trazer à baila novo julgamento do mérito, posto que possuem fundamentação atrelada à existência de omissão, obscuridade, contradição ou, porventura, erro material ou de grafia. O inconformismo da parte embargante não se confunde com a existência de omissão, contradição ou obscuridade.

Conforme ensinamento de Elpídio Donizetti, os “embargos são espécie de recurso de fundamentação vinculada, isto é, restrita a situações previstas em lei. Não servem os embargos, por exemplo, como sucedâneo de pedido de reconsideração de uma sentença ou acórdão”¹⁴.

Nos termos do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria nº 343, de 09/06/2015, cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

O Código de Processo Civil - CPC (Lei 13.105, de 16 de março de 2015), de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal, estabelece que cabem embargos de declaração para esclarecer obscuridade ou eliminar contradição; suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento e; corrigir erro material – art. 1.022.

Com o escopo de conceituar a *contradição*, Luiz Guilherme Marinoni aponta que:

A contradição, à semelhança do que ocorre com a obscuridade, também gera dúvida quanto ao raciocínio do magistrado. Mas essa falta de clareza não decorre da inadequada expressão da ideia, mas sim da justaposição de fundamentos antagônicos, seja com outros fundamentos, seja com a conclusão, seja com o relatório, seja ainda, no caso de julgamentos de tribunais, com a ementa da decisão. Representa incongruência lógica entre os distintos elementos da decisão judicial, que impedem o intérprete de apreender adequadamente a fundamentação dada pelo juiz ou tribunal. Há contradição quando a decisão contém duas ou mais proposições ou enunciados incompatíveis. Obviamente, não há que se falar em contradição quando a decisão se coloca em sentido contrário àquele esperado pela parte. A simples contrariedade não se confunde com a contradição¹⁵.

Para Elpídio Donizetti, a contradição existe “*quando o julgado apresenta proposições inconciliáveis, tornando incerto o provimento jurisdicional*”¹⁶.

Pois bem.

O processo administrativo fiscal é regido por diversos princípios, dentre eles o da verdade material, que impõe a perseguição pela realidade dos fatos (prática do fato gerador) praticados pelo contribuinte, podendo o julgador, inclusive de ofício, independentemente de requerimento expresso, realizar diligências para aferir os eventos ocorridos.

Ao julgador administrativo, com fulcro no art. 29 do Decreto nº 70.235/72¹⁷, é permitido formar livre convicção quando da apreciação das provas trazidas aos autos - seja pela

¹⁴ DONIZETTI, Elpídio. Curso de Direito Processual Civil. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 1394.

¹⁵ MARINONI, Luiz Guilherme. Novo curso de processo [livro eletrônico]: tutela dos direitos mediante procedimento comum, volume 2. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 306.

¹⁶ DONIZETTI, Elpídio. Curso de direito processual civil. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 1.394.

¹⁷ Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

fiscalização, de um lado, seja pelo contribuinte, de outro -, com o intuito de se chegar a um juízo quanto às matérias sobre as quais versa a lide, isto porque o princípio da livre convicção, aliado ao princípio da persuasão racional, impõe, ao menos no âmbito do julgamento, que haja a consideração de um todo, formando-se a convicção com base nos elementos constantes dos autos, em um todo harmônico.

Verifica-se que, no caso, a matéria foi tratada de forma **fundamentada, não há contradição, nem obscuridade**, sendo manifesta a pretensão de rediscutir a matéria, uma vez que o aresto está fundamentado mas, em sentido contrário aos interesses da embargante.

No caso, não se constata vício de contradição, nem obscuridade, na decisão embargada, mas, sim, inconformismo da embargante com o resultado do julgamento. Tal pretensão, contudo, não autoriza a via dos aclaratórios.

Não há, portanto, que se falar em contradição ou obscuridade no acórdão embargado.

Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar os embargos de declaração.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira