



Processo nº 17883.000411/2009-56
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.929 – CSRF / 2^a Turma
Sessão de 22 de agosto de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FUNDACAO EDUCACIONAL DOM ANDRE ARCOVERDE

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 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 beneficiante 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 maioria de votos, em conhecer do recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Marcelo Milton da Silva Risso e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, que não o conheciam. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar parcial provimento ao recurso para reconhecer 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. Vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci e Marcelo Milton da Silva Risso, que negavam provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Mario Hermes Soares Campos,

Marcelo Milton da Silva Rizzo, Mauricio Dalri Timm do Valle (suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (suplente convocado), Regis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional

Na origem, cuida-se de lançamento (DEBCAD 37.228.711-5) para cobrança das contribuições previdenciárias a cargo da empresa, porquanto, uma vez enquadrando-se como entidade filantrópica isenta da contribuição previdenciária correspondente Cota Patronal — FPAS 639, o sujeito passivo não apresentou o Ato Declaratório de Concessão de Isenção Previdenciária, exigível à época dos fatos geradores.

O relatório fiscal encontra-se às fls. 144/166.

O autuado apresentou impugnação às fls. 1051/1093, que foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ I às fls. 2536/2552.

Cientificado do acórdão, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário às fls. 2562/2612.

Por sua vez, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Seção deu-lhe provimento por meio do acórdão 2401-009.645 – fls. 2802/2809.

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial às fls. 2811/2817, pugnando, ao final, pela reforma do acórdão recorrido.

Em **27/9/21** - às fls. 2821/2825 - foi dado seguimento ao recurso, para que fosse rediscutida a matéria “**aplicação retroativa da Lei n.º 12.101/2009**”.

Cientificado do acórdão de recurso voluntário, do REsp da União e do despacho que lhe dera seguimento à fl. 2829, em 3/12/21 (em uma sexta-feira), a autuada apresentou contrarrazões tempestivas em 20/12/21, propugnando, ao seu final, pelo não conhecimento do recurso e, sucessivamente, pelo seu desprovimento – fls. 2832/2852.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

A Fazenda Nacional tomou ciência (*presumida*) do acórdão de recurso voluntário em 16/9/21 (processo movimentado em 17/8/21 (fl. 2810) e apresentou seu recurso tempestivamente em 16/9/21, consoante se denota de fl. 2818. Passo, com isso, à análise dos demais requisitos para o seu conhecimento.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria “**aplicação retroativa da Lei n.º 12.101/2009**”.

O acórdão recorrido foi assim ementado, naquilo que foi devolvido ao exame desta turma:

PREVIDENCIÁRIO. IMUNIDADE COTA PATRONAL. PRESSUPOSTOS MATERIAIS FRUIÇÃO. PRECEDENTE SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento dos Embargos no Recurso Extraordinário n.º 566.622/RS, entendeu por fixar a tese relativa ao Tema n.º 32 de repercussão geral, nos seguintes termos: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficiante 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.” O espaço normativo que subsiste para a lei ordinária diz respeito apenas à definição dos aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo (ADIs 2.028; 2.036; 2.228; e 2.621, bem como no RE-RS 566.622).

A partir da entrada em vigor a Lei n.º 12.101, de 30/11/2009, ao constatar que a entidade deixou de cumprir os requisitos exigidos para o gozo da isenção, cabe à autoridade fiscal constituir os créditos tributários suspendendo a isenção/imunidade, com a respectiva indicação dos fundamentos legais relacionados aos requisitos não cumpridos, tendo em vista o disposto no art. 144 do CTN. Também não se exige mais que a entidade apresente o Ato Declaratório de Isenção, basta ter o certificado válido e cumprir os requisitos leais, podendo, no entanto, a RFB suspender a isenção/imunidade, desde a data da constatação do descumprimento cumulativo dos requisitos legais, lavrando de imediato os respectivos créditos tributários com a motivação necessária indicando o descumprimento dos requisitos da isenção.

Por sua vez, a decisão se deu no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

Do conhecimento.

Como já dito, a autuação se deu em razão de o sujeito passivo não ter apresentado o Ato Declaratório de Isenção. Ainda salientou o Fisco que não lograra identificar em seus sistemas protocolo do “Requerimento de Pedido de Isenção de Contribuição Previdenciária” e que o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEAS seria apenas um dos requisitos para o deferimento do referido pedido de isenção. Veja-se:

4.2. A empresa foi intimada em 08/10/2009, através do Termo de Início de Procedimento Fiscal — TIPF, a apresentar o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social — CEAS (anteriormente CEBAS) e o Ato Declaratório de Concessão de Isenção Previdenciária, dentre outros documentos. Decorrido o prazo concedido no TIPF, **a empresa não apresentou o Ato Declaratório de Concessão de Isenção Previdenciária.**

4.3. Em consulta aos sistemas corporativos da Receita Federal do Brasil e do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, foi constatado que **a empresa não protocolou “Requerimento de Pedido de Isenção de Contribuição Previdenciária”**, conforme registrado no campo “Situação quanto à Isenção Previdenciária” do Dossiê em anexo ao presente Relatório Fiscal. Dessa forma, fica **comprovado que a empresa não possui o**

**ATO DECLARATÓRIO DE CONCESSÃO DE ISENÇÃO PREVIDENCIÁRIA,
exigido legalmente para o gozo regular da referida isenção.**

[...]

4.6. O CEAS é um dos requisitos para o deferimento do Pedido de Isenção **que, obrigatoriamente, deve ser formalizado**, dentre outros que são analisados, devendo a empresa comprovar, através de prova documental, que é cumpridora de todas as exigências legais inerentes ao deferimento. Destarte, considerando que a **empresa não apresentou o ATO DECLARATÓRIO DE ISENÇÃO**, documento legal e necessário para o gozo regular da isenção da contribuição previdenciária referente à Cota Patronal, foi efetuado o lançamento do correspondente crédito previdenciário.

De sua vez, o colegiado recorrido vazou o entendimento no sentido de que com a entrada em vigor da Lei 12.101/09 teria deixado de ser necessário formalizar um processo para tratar do cancelamento da isenção, pois não seria mais necessário emitir o Ato Cancelatório da Isenção. E mais, assentou que com o julgamento do Tema 32 de Repercussão Geral, essa exigência, tomada pelo fisco como requisito material para o gozo da imunidade, teria deixado de existir. Confira-se os seguintes excertos, importantes para retratar o entendimento adotado:

No período da MP nº 446/2008 e a partir da entrada em vigor a Lei nº 12.101, de 30/11/2009, deixou de ser necessário formalizar um processo para tratar do cancelamento da isenção, por não ser mais necessário emitir o Ato Cancelatório de Isenção. Assim, ficou a cargo da fiscalização, ao constatar que a entidade deixou de cumprir os requisitos exigidos para o gozo da isenção, constituir os créditos tributários suspendendo a isenção/imunidade, com a respectiva indicação dos fundamentos legais relacionados aos requisitos não cumpridos, tendo em vista o disposto no art. 144 do CTN. Também não se exige mais que a entidade apresente o Ato Declaratório de Isenção, basta ter o certificado válido e cumprir os requisitos leais, podendo, no entanto, a RFB suspender a isenção/imunidade, desde a data da constatação do descumprimento cumulativo dos requisitos legais, lavrando de imediato os respectivos créditos tributários.

[...]

Constata-se, no presente caso, que o lançamento foi realizado tomando como base a inexistência de Ato Declaratório de isenção, porém, não explicitou os motivos pelos quais entendeu que a entidade não teria cumprido os requisitos legais para o gozo do benefício fiscal, muito embora a entidade tenha apresentado inúmeros documentos, renovações de certificados, prestações de contas deferidas, porém, a autoridade fiscal levou em consideração apenas o não requerimento da isenção e, por conseguinte, a não apresentação do Ato Declaratório de Isenção, quando não mais se exigia tal requerimento.

Nesse diapasão, não se sustenta o lançamento sob o fundamento de não se detectar registro de requerimento de isenção e de não ter a entidade exibido Ato Declaratório de Isenção, por atribuir a esta condição a natureza de requisito material para gozo da imunidade, a ofender a tese jurídica fixada no tema nº 32 de repercussão geral.

Caberia, nesse caso, diante de toda a documentação apresentada, e nos termos dispostos da Lei nº 12.101/09 (art. 32, caput e § 2º), a verificação das condições materiais para o gozo do benefício fiscal, o que não foi observado pela fiscalização.

[...]

Diante de todo o exposto, o lançamento ressai totalmente insubstancial, tendo em vista o entendimento consagrado no Supremo Tribunal Federal, nos termos em que dispostos no Tema nº 32 de repercussão geral.

Não conformada, a União, após indicar o acórdão **2302-003.050** como representativo da controvérsia que pretende ver dirimida a seu favor, sustentou a irretroatividade das disposições da Lei 12.101/09, advogando, ao final, a higidez do lançamento suportado no artigo 55 da Lei 8.212/91.

Em suas contrarrazões, o recorrido sustentou, preliminarmente, o não conhecimento do recurso – *forte no inciso II do § 12 do artigo 67 do RICARF* – ao argumento, pode-se assim dizer, de que o acórdão paradigmático estaria contrariando decisão definitiva do STF, é dizer, o julgamento dos Embargos no Recurso Extraordinário n.º 566.622/RS, do qual resultou a tese jurídica fixada no tema 32 e que, como o julgamento do paradigma dera-se em data anterior ao julgamento acima, a recorrente estaria insistindo em uma falsa divergência jurisprudencial.

Passando ao paradigma apontado, pode-se notar tratar-se de julgado concluído na sessão de **18/3/14**, na qual se examinou lançamento para o período de 1/2008 a 12/2008. Naquela oportunidade vazaram-se alguns entendimentos que, efetivamente, interessam ao recorrente, e outros particulares àquele caso. Vejamos:

- Teria havido o descumprimento do previsto nos §§ 1º e 6º do artigo 55 da Lei 8.212/91, na medida em que não teria apresentado o requerimento de isenção deferido (§1º) e em todos os estabelecimentos da recorrente haveria contribuições retidas dos segurados e que não teriam sido recolhidos aos cofres públicos, além de estar em débito em relação a créditos parcelados com base na Lei 11.941/09 (§ 6º).
- Que as disposições da Lei 12.101/09, aí incluída aquela que revogou a necessidade de que a isenção devesse ser requerida, não retroagiriam para alcançar os fatos geradores lá abordados; e
- Após o colegiado reconhecer que o tema estaria sob análise do STF, no bojo do julgamento do RE 566622/RG, *sob a sistemática de repercussão geral (tema 32)*¹, ainda assim prosseguiu na análise, alinhando-se à posição adotada pelo próprio STF por ocasião do julgamento do Ag. Reg. no RE n.º 428.8150, no qual se decidiu que **requisitos formais** para a constituição e funcionamento das entidades benéficas assistência social são matérias que podem ser tratadas por lei ordinária, para concluir que a imunidade prevista no § 7º do artigo 195 da CRFB/88 poderia ser regulamentada por lei ordinária, não havendo necessidade, na hipótese, de sua regulamentação por meio de lei complementar, resultando na validade das exigências estabelecidas no artigo 55 da Lei 8.212/91².

¹ Não se nega que, quanto à matéria, houve o reconhecimento da repercussão geral no Recurso Extraordinário n.º 566.622 (tema 32), o que demonstra que não se trata de questão fechada.

² Portanto, a imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “c” não se confunde com a imunidade prevista no art. 195, § 7º, ambos da Constituição Federal. Esta incide sobre contribuições sociais para a segurança social e aquela sobre impostos. Além disso, a imunidade prevista no art. 195, § 7º, pode ser regulamentada por lei ordinária, como no caso, pela Lei 8.212/91, não havendo necessidade, nesta hipótese, de regulamentação por meio de lei complementar.

Pois bem.

Examinando-se o recorrido é de se notar que, de fato, a divergência jurisprudencial a ser dirimida por esta instância uniformizadora reposaria na retroatividade, ou não, da novel sistemática contida na Lei 12.101/2009 à época do lançamento em exame. Esse ponto me pareceu ser o crucial na determinação da divergência e decisivo para o colegiado recorrido, que inclusive, após citar referido diploma, ainda fez menção ao artigo 144 do CTN, que em seus §§ dispõe sobre a legislação a ser aplicada à época do lançamento, sendo que a referência ao julgado do STF, sob a sistemática da repercussão geral, teria servido ao recorrido como parte de suas razões de decidir, ou, a meu ver, como reforço argumentativo, já que tal colegiado sequer reconheceria, ao menos expressamente, eventual declaração de inconstitucionalidade do § 1º daquele artigo 55 pela Suprema Corte, não me parecendo, assim sendo, relevante a sua não menção/consideração no paradigmático, que foi proferido, realmente, em data anterior ao julgado do STF. Expressando-se de outra forma, penso que a menção a este julgado estaria apenas complementando a tomada de decisão do colegiado recorrido pela desnecessidade da apresentação do requerimento de isenção (*que aparenta ter sido tratado no recorrido como requisito material, enquanto que no paradigma, formal*), afastada, segundo entendeu, pela nova sistemática da Lei 12.101/2009, que passou a não mais exigir esse pedido.

E diga-se que essa matéria, é dizer, a aplicação da Lei 12.101/2009 à época do lançamento, é bastante discutida neste colegiado, inclusive mediante abordagem e análise do alcance daquilo que foi fixado por ocasião daquele julgamento vinculante sob a sistemática da repercussão geral. Em outras palavras: trata-se de matéria sobre a qual esta instância uniformizadora é frequentemente instada a decidir, mesmo após a publicação da aventada tese vinculante.

Nessa perspectiva, penso que o recurso devia ser conhecido por ter restado, a meu ver, caracterizada a divergência jurisprudencial na interpretação da legislação – Lei 12.101/2009 – tal como delimitado pela presidência da Câmara recorrida.

Do mérito.

Quanto ao mérito e como já dito, trata-se de matéria já enfrentado por esta Turma.

Repise-se, como já dito, que 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).

Em contrarrazões, a autuada assevera **i**) que deve ser aplicado o 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; **ii**) que o ato administrativo decorrente da exigência prevista no § 1º daquele artigo teria natureza apenas declaratória e não constitutiva; **iii**) que as disposições da lei 12.101/2009 deveriam ser aplicadas ao lançamento, forte no artigo 144, § 1º e 106, ambos do CTN; e **iv**) que não estaria obrigada a formular o pedido de isenção, uma vez que possuía direito adquirido a que alude a parte inicial daquele § 1º.

Destarte, as entidades benfeitoras 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.

Pois bem.

Examinando-se o dispositivo e a ementa do acordão dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 566.622/RS, de 18/12/19, não se extraí 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 N.º 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 N.º 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 n.º 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória n.º 2.187-13/2001.
3. Reformulada a tese relativa ao tema n.º 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 n.º 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelos arts. 5º da Lei n.º 9.429/1996 e 3º da Medida Provisória n.º 2.187-13/2001; e ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao Tema n.º 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, radadora 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 benéficas, 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 benéfica”, 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 beneficiante 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 descharacteriza 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 autuação violação de dispositivos contidos em lei ordinária.

Vejamos as razões do voto, 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 benéfico 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 benéficas e regula os procedimentos referentes à imunidade de contribuições à segurança 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 Benéfica, condição necessária ao gozo da imunidade. Nos dispositivos das seções II, III e IV, constam 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 procedural 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.

Prosseguindo, registrou o autuante que havia intimado a empresa a apresentar-lhe o Ato Declaratório de Concessão de Isenção, o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEAS, sendo que o Ato Declaratório não teria sido apresentado.

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 extraí 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 beneficiante 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 beneficiante 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 beneficiante 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 beneficiante 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;

IV - cancelada a isenção, a pessoa jurídica de direito privado beneficiante 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 beneficiante a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; que **ii)** não percebessem seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeiteiros, 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 atividades. 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, havia outras duas de imensa importância. A primeira afeta a como o interessado passaria a efetivamente exercer o seu pretenso 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 benéficas 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 procedural, 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 benficiante.

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 á 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, á 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 expresso 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, pela 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 excetuam 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 do artigo 106 do CTN, 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 leciona³:

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

³ ROCHA, João Marcelo. Direito Tributário. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2009. p.268 e 269.

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.

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 à 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, inexiste nulidade do lançamento por víncio 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 benficiente 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 para gozar do benefício de não recolher a cota patronal previdenciária, consoante se infere dos seguintes fragmentos do recurso, tema esse que não foi enfrentado pelo colegiado recorrido:

[...]

E por que incorreta? Dispunha o § 1º do art. 55 da Lei Geral da Seguridade Social que *"Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido."*

Consoante já firmado nesta pega de defesa, a Fundação Educacional Dom André Arcos teve seu ato de fundação datado de julho de 1966, sob a vigência da Lei nº 3.577/59, que nada dispunha acerca de se requerer anualmente a expedição de qualquer ato declaratório de isenção. Outrossim, como também já dito anteriormente, a entidade contribuinte foi registrada no Conselho Nacional de Assistência Social em 15 de outubro de 1976, tendo requerido sua inscrição antes do advento do Decreto-Lei nº 1.572/77, o que lhe confere, na conformidade da proteção concedida pelo Decreto nº 83.081/89, a manutenção do gozo da isenção desde que atendidas as disposições do seu art. 68, que, neste momento convém repetir:

Art. 68. "A entidade de fins filantrópicos que, nos termos da Lei nº 3.577, de 4 de julho de 1959, estava isenta de contribuições para a previdência social em 1º de setembro de 1977, data do início da vigência do Decreto-Lei nº 1.572, de 1º de setembro de 1977, continua gozando desta isenção enquanto atender aos requisitos seguintes:

I — possuir título de reconhecimento, pelo Governo Federal, como de utilidade pública;

II — possuir certificado de entidade de fins filantrópicos expedido pelo Conselho Nacional de Serviço Social (CNSS) com validade por prazo indeterminado;

III — não perceberem seus diretores, sócios ou irmãos remuneração, vantagem ou benefício pelo desempenho das respectivas funções;

IV — destinar a totalidade das suas rendas ao atendimento gratuito das finalidades;"

Inexistente qualquer exigência vertente que se refira a requerimento prévio de outorga de ato declaratório isencional, o que por si só não dispensa o contribuinte do fornecimento da prova do atendimento aos requisitos dispostos no direito federal legislado, encontra-se vedado à Administração Pública impor como condit sine qua ao gozo do benefício fiscal esta requisição periódica, pena de afronta à legitima e majoritária vontade do legislador regulamentada por ato monocrático da chefia executiva federal.

O Decreto-Lei 1.572/77 foi recepcionado pela Carta Magna de 1988 condição de lei federal, como destarte foram os demais atos normativos da mesma natureza editados anteriormente à nova ordem constitucional e que à esta não se contrapuseram, e sua regulamentação de sede executiva reclama atendimento e respeito integral pelos órgãos administrativos das três esferas governamentais. Vilipendiar esta premissa importa transgressão ao Princípio da Separação de Poderes e ao regime das competências privativas do Presidente da República, o que de certo não constitui objetivo das instâncias fiscalizatórias da Receita Federal.

Reitere-se que esta evidência lógica não se presta, ao menos no aspecto neste item arrazoado, a dispensar a prova do cumprimento dos requisitos inerentes a esta imunidade condicionada que o constituinte originário trouxe em sede do art. 195 da Constituição Republicana de 1988.

Note-se que o tema relativo à existência desse suposto direito adquirido⁴, 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, VOTO por CONHECER do recurso da Fazenda Nacional para DAR-LHE provimento parcial para reconhecer 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.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

⁴ 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

