



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.001414/2010-64
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.110 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 22 de novembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ASSOCIAÇÃO PALOTINA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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 vício formal, em decorrência da interpretação atribuída quanto à irretroatividade da lei nova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento, com retorno ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecilia Lustosa da Cruz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 2402-005.515, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF, em 21 de setembro de 2016, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 286 e seguintes:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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

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

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

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

ERRO DE PROCEDIMENTO. VÍCIO FORMAL.

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

Processo Anulado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

No que se refere ao Recurso Especial, fls. 299, houve sua admissão por meio de Despacho de fls. 313 e seguintes, para rediscutir a matéria: **incidência ou não da Lei nº 12.101/2000 sobre os fatos geradores ocorridos antes de sua vigência, nos lançamentos formalizados após a sua promulgação - ACT 67.620.4214.**

Em seu **recurso, aduz a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, em síntese, que:

- a) não se vislumbra no novo regramento qualquer das hipóteses previstas na legislação pátria capazes de ensejar a sua aplicação a fatos geradores pretéritos;
- b) no tocante à retroação prevista no CTN, deve-se analisar seu art. 106, que excepciona a regra da irretroatividade. O referido dispositivo legal permite a lei voltar-se ao passado, dispensando-se, pois, disposição expressa de lei, nas hipóteses de lei interpretativa e de “lei mitior” quanto a infrações ou penalidades;
- c) ao que nos concerne, a Lei nº 12.101/2009 estabelece novo procedimento a ser adotado para verificação do cumprimento das condições para a concessão do Certificado das Entidades Beneficentes de Assistência Social – CEBAS, assim como fixa os requisitos para o gozo da isenção das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei 8.212/91;
- d) a norma estabelece condições muito mais gravosas ao contribuinte, tanto no que concerne aos requisitos necessários para a concessão do CEBAS, quanto àqueles essenciais à fruição da isenção.;
- f) como não houve expressa disposição da lei, nem lei interpretativa, nem regulação de sanções, não há se falar em retroatividade no caso em exame. Na verdade, aplica-se à hipótese o art. 144 do CTN, segundo o qual 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.
- g) com efeito, o requerimento da isenção, antes da edição da Lei nº 12.101/2009, encontrava-se listado pelo art. 55 da Lei 8.212/91 como requisito exigido para a fruição da isenção das contribuições previdenciárias. Logo, ao excluí-lo das condições necessárias ao gozo da isenção, o novo regramento em nada disciplinou o processo de fiscalização ou critério de apuração.
- h) não resta outra saída senão aplicar a norma vigente à época dos fatos geradores da exação em litígio, para verificação dos requisitos necessários ao gozo da isenção, qual seja, o art. 55 da Lei 8.212/91. Desta forma, os autos de infração das obrigações

principais e acessórias devem ser mantidos para todo o período de apuração do lançamento.

Intimado, o sujeito passivo apresentou Contrarrazões, como se observa das fls. 328 e seguintes, sustentando, em suma:

- a) o artigo 106, II, "c" do Código Tributário Nacional (Lei 5172/1966) prevê que a lei aplica-se ao ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática;
- b) a entidade recorrente, foi beneficiada pela Medida Provisória n. 446, de 07 de novembro de 2008;
- c) foi interposta, pela ASSOCIAÇÃO PALOTINA, em 07 de Outubro de 2002, AÇÃO DECLARATÓRIA CONTRA O INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL — INSS E A UNIÃO FEDERAL, perante a Justiça Federal, tendo como objeto que a mesma fosse declarada de forma definitiva entidade IMUNE conforme prevê o artigo 7º do artigo 195 da Constituição Federal enquanto preencher os requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional;
- d) em decisão recente a Sexta Turma do E. Tribunal Regional Federal da 3ª . Região, por unanimidade deu provimento à apelação da ASSOCIAÇÃO PALOTINA, conforme consta no acórdão disponibilizado no e-DJF3 em 08/03/10.
- e) decisão proferida pela MM. 4ª . Câmara / 2ª. Turma Ordinária está em consonância com a legislação em vigor e como tal deve ser mantida.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes demais os pressupostos de admissibilidade.

Consoante se extrai do Despacho de Admissibilidade, foi dado seguimento Recurso Especial quanto ***à incidência ou não da Lei nº 12.101/2000 sobre os fatos geradores ocorridos antes de sua vigência, nos lançamentos formalizados após a sua promulgação - ACT 67.620.4214,***

Como se depreende do acórdão recorrido, foi reconhecida a existência de vício formal do lançamento, considerando que a retroatividade da Lei n.º 12.101/2009, no tocante ao procedimento previsto em seu art. 32, alcançaria fatos geradores anteriores a sua publicação, pois, por ser regra procedimental e encontrar-se em vigência, quando do lançamento, deveria ser aplicada.

Assim, para o Colegiado *a quo*, houve falha na motivação do lançamento, uma vez que constou do relato fiscal apenas a indicação relativa à inexistência de Ato Declaratório de Isenção, quando deveria, nos termos da legislação vigente na data do lançamento, ter mencionado os requisitos legais que teriam sido descumpridos.

A Recorrente, nesse cenário, sustenta que **o requerimento da isenção**, antes da edição da Lei nº 12.101/2009, encontrava-se listado pelo art. 55 da Lei 8.212/91 como requisito **exigido para a fruição da isenção das contribuições previdenciárias**. Logo, ao excluí-lo das condições necessárias ao gozo da isenção, o novo regramento em nada disciplinou o processo de fiscalização ou critério de apuração.

Acrescente, ainda, a Fazenda Nacional que o art. 32 da Lei nº 12.101/2009, por sua vez, apenas reflete as consequências imediatas do descumprimento dos requisitos elencados pela nova Lei, que afastou a exigência do requerimento da isenção.

Dessa forma, para a Recorrente, deve ser aplicada a norma vigente à época dos fatos geradores da exação em litígio, para verificação dos requisitos necessários ao gozo da isenção, qual seja, o art. 55 da Lei 8.212/91.

Nota-se que a controvérsia reside no fato de a autoridade lançadora **não ter elencado o descumprimento dos requisitos da isenção, apresentando apenas como motivo o cancelamento do ato declaratório.**

Sobre a retroatividade da Lei nº 12.101/2009, quando do julgamento do processo n.º 10480.720254/2010-26, da minha relatoria, enfrentei o tema, nos seguintes termos:

Consoante relatado, o Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional foi admitido para análise acerca da aplicação no tempo das disposições do artigo 55 da Lei nº 8.212/91 em confronto com as disposições da Lei nº 12.101/09.

O ponto central da controvérsia reside na aplicação do § 1º do art. 55, vigente à época dos fatos geradores, e, posteriormente, revogado pela Lei 12.101/09.

O mencionado dispositivo tinha a seguinte redação:

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

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

O artigo 195, § 7º da Constituição Federal, ao conceder o direito à imunidade da cota patronal das contribuições previdenciárias, assim prescreveu:

“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.”

Tendo como parâmetro o citado dispositivo constitucional, dispositivos da Lei nº 8.212/1991 e da Lei nº 12.101/2009 foram, ao logo dos anos, sendo objeto de questionamentos, no STF, sob o argumento de inconstitucionalidade.

Na ADI 2.028, na ADI 2.036, na ADI 2.228, na ADI 2.621 e no RE 566.622 foram questionadas as exigências dispostas no art. 55 da Lei 8.212/91, contudo, diante das sucessivas alterações promovidas no dispositivo, as ações foram sendo aditadas e, com a superveniência da Lei 12.101/2009, que dispõe sobre Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social e regula os procedimentos para a isenção das contribuições para a Seguridade Social, houve a revogação do art. 55 da Lei 8.212/91.

Cumprе ressaltar que o STF, nos precedentes supra mencionados, ponderou que os requisitos (exigências, normas de regulação) para gozo da imunidade devem estar previstos em lei complementar, com base no art. 195, § 7º c/c art. 146, II, da CF/88.

Por outro lado, a Corte Suprema indicou que as regras sobre o procedimento de habilitação dessas entidades nos órgãos da Administração Pública poderão ser disciplinadas por meio de lei ordinária.

Posteriormente, com a superveniência do julgamento do RE 566.622 ED/RS, foi declarada a constitucionalidade do inciso II do art. 55 da Lei 8.212/91 e fixada a seguinte tese reformulada:

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"

No tocante aos dispositivos da Lei 12.101/2009 sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social que foram questionados na ADI 4480, foi publicada decisão em 15/04/2020, da qual se extrai os seguintes trechos:

→ Constitucionalidade formal

1 - Quanto à utilização do vocábulo “isenção” em lugar de “imunidade”.

(...).

Seria no mínimo curioso declarar a inconstitucionalidade dos artigos da Lei 12.101/2009 que se valem, em seus enunciados, do termo “isenção”, por suposta afronta ao § 7º do artigo 195 da Constituição Federal. Isso porque o próprio artigo 195, § 7º, faz menção à “isenção”. Nesse caso, apesar de identificarmos o termo “isenção”, semanticamente tem-se verdadeira imunidade, tanto no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, quanto nos artigos 1º, 29, 31 e 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.(...).

Por essas razões, não há, a meu ver, inconstitucionalidade nos artigos 1º, 29, 31 e 32, § 1º da Lei 12.101/2009 pela mera utilização do vocábulo “isenção”, em lugar do vocábulo “imunidade”.

→ 2 – Quanto à necessária edição de lei complementar para estabelecer as exigências para a fruição da imunidade prevista pelo § 7º do artigo 195 da Constituição Federal por parte das entidades beneficentes de assistência social.

(...).

Em síntese, meu entendimento caminha no sentido de que os “lindes da imunidade” devem ser disciplinados por lei complementar.

Entretanto, as normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune, para evitar que ‘falsas instituições de assistência e educação sejam favorecidas pela imunidade’, em fraude à Constituição, podem ser estabelecidas por meio de lei ordinária, prescindindo, portanto, da edição de lei complementar.

No tocante a esse ponto, ressalto recente entendimento firmado por esta Corte, por ocasião do julgamento dos embargos de declaração opostos contra o mérito do citado paradigma, RE-RG 566.622, que objetivou sanar divergências entre a tese fixada nesse julgado, segundo a qual “Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar”, e o assentado nos julgamentos realizados em sede de controle concentrado (ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228) a respeito do

tema, cujo trecho abaixo transcrito consta em todas as ementas:

(...).

Com efeito, o entendimento firmado a partir desse julgamento é de que aspectos procedimentais relativos à comprovação do cumprimento dos requisitos exigidos pelo art. 14 do Código Tributário Nacional podem ser tratados por meio de lei ordinária. Desse modo, a lei complementar é forma somente 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 observadas por elas.

Assim, o Tribunal acolheu, por maioria, os embargos para assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória 2.187-13/2001, fixando a seguinte tese relativa ao tema 32, da repercussão geral:

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

➔2.2 – Da aplicação da jurisprudência do STF aos dispositivos Impugnados

➔2.2.1 – Da inconstitucionalidade formal

Partindo da premissa do que fora decidido nas ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228 e RE-RG 566.622, não vislumbro inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei 12.101/2009, o qual apenas dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes, conforme se verifica abaixo:

“Art. 1º. A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta Lei”.

Do mesmo modo, não verifico inconstitucionalidade formal no caput do art. 13 da Lei 12.101/2009, quanto à previsão de condições para concessão ou renovação da certificação, bem como seus incisos I e II, in verbis:

“Art. 13. Para fins de concessão ou renovação da certificação, a entidade de educação que atua nas diferentes etapas e modalidades da educação básica, regular e presencial, deverá: (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - demonstrar sua adequação às diretrizes e metas estabelecidas no Plano Nacional de Educação (PNE), na forma do art. 214 da Constituição Federal; (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - atender a padrões mínimos de qualidade, aferidos pelos processos de avaliação conduzidos pelo Ministério da

Educação;”

Entendo que tais dispositivos não extrapolam nem o texto constitucional, nem os termos do art. 14 do CTN, que assim dispõem, respectivamente:

“Art. 214. A lei estabelecerá o plano nacional de educação, de duração decenal, com o objetivo de articular o sistema nacional de educação em regime de colaboração e definir diretrizes, objetivos, metas e estratégias de implementação para assegurar a manutenção e desenvolvimento do ensino em seus diversos níveis, etapas e modalidades por meio de ações integradas dos poderes públicos das diferentes esferas federativas que conduzam a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 59, de 2009)

I - erradicação do analfabetismo;

II - universalização do atendimento escolar;

III - melhoria da qualidade do ensino;

IV - formação para o trabalho;

V - promoção humanística, científica e tecnológica do País.

VI - estabelecimento de meta de aplicação de recursos públicos em educação como proporção do produto interno bruto. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 59, de

2009)”

CTN:

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

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

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

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

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

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

Entretanto, no tocante ao inciso III e parágrafos seguintes (§1º, I e II; § 3º; § 4º, I e II; § 5º; 6º e 7º) desse mesmo art. 13, com exceção do § 2º, entendo conter previsões de competência da lei complementar. Eis o teor dos citados dispositivos:

“III - conceder anualmente bolsas de estudo na proporção de 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 5 (cinco) alunos pagantes. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 1º Para o cumprimento da proporção descrita no inciso III do caput, a entidade poderá oferecer bolsas de estudo parciais, observadas as seguintes condições: (Redação dada pela Lei nº

12.868, de 2013)

I - no mínimo, 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 9 (nove) alunos pagantes; e

II - bolsas de estudo parciais de 50% (cinquenta por cento), quando necessário para o alcance do número mínimo exigido, conforme definido em regulamento; (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

(...)

§ 3º Admite-se o cumprimento do percentual disposto no

§ 2º com projetos e atividades para a garantia da educação em tempo integral para alunos matriculados na educação básica em escolas públicas, desde que em articulação com as respectivas instituições públicas de ensino, na forma definida pelo Ministério da Educação. (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 4º Para fins do cumprimento da proporção de que trata o inciso III do caput: (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - cada bolsa de estudo integral concedida a aluno com deficiência, assim declarado ao Censo da Educação Básica, equivalerá a 1,2 (um inteiro e dois décimos) do valor da bolsa de estudo integral; e (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - cada bolsa de estudo integral concedida a aluno matriculado na educação básica em tempo integral equivalerá a 1,4 (um inteiro e quatro décimos) do valor da bolsa de estudo integral; (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

III – (revogado). (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 5º As equivalências previstas nos incisos I e II do § 4º não poderão ser cumulativas. (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 6º Considera-se, para fins do disposto nos §§ 3º e 4º, educação básica em tempo integral a jornada escolar com duração igual ou superior a 7 (sete) horas diárias, durante todo o período letivo, e compreende tanto o tempo em que o aluno permanece na escola como aquele em que exerce atividades escolares em outros espaços educacionais, conforme definido pelo Ministério da Educação. (Redação dada pela Lei nº 12.868, (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 7º As entidades de educação que prestam serviços integralmente gratuitos deverão garantir a observância da proporção de, no mínimo, 1 (um) aluno cuja renda familiar mensal per capita não exceda o valor de um salário-mínimo e meio para cada 5 (cinco) alunos matriculados. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)”

Isso porque as exigências estabelecidas nesses dispositivos não tratam de aspectos procedimentais, mas, sim, de condições para obtenção da certificação. Afinal, determinam a necessidade de concessão de bolsa de estudos e a forma como deverão proceder quanto à distribuição de bolsas de estudos, delimitando, inclusive, o percentual a ser ofertado.

Com relação ao § 2º, constato perda de objeto, tendo em vista sua alteração pela Lei 13.043/2014, a qual não foi impugnada por esta ação nem na inicial (eDOC 0), nem do seu aditamento

(eDOC 15).

Ademais, compreendo que o art. 14, caput, e seus §§ 1º e 2º, ao definirem critérios de renda familiar para distribuição de bolsa de estudo como condição para fins de certificação, estão também eivados de inconstitucionalidade, na medida que cuidam de requisito material, questão a ser tratada por lei complementar. Veja o teor desses dispositivos:

“Art. 14. Para os efeitos desta Lei, a bolsa de estudo refere-se às semestralidades ou anuidades escolares fixadas na forma da lei, vedada a cobrança de taxa de matrícula e de custeio de material didático.

§ 1º A bolsa de estudo integral será concedida a aluno cuja renda familiar mensal per capita não exceda o valor de 1 ½ (um e meio) salário mínimo.

§ 2º A bolsa de estudo parcial será concedida a aluno cuja renda familiar mensal per capita não exceda o valor de 3 (três) salários mínimos”.

Igualmente, entendo que o caput do art. 18, que condiciona a certificação à entidade de assistência social que presta serviços ou realiza ações sócio assistenciais de forma gratuita, também adentra seara pertencente à lei complementar, estando, portanto, eivado de inconstitucionalidade. Confira-se a redação do caput do citado artigo:

“Art. 18. A certificação ou sua renovação será concedida à entidade de assistência social que presta serviços ou realiza ações socioassistenciais, de forma gratuita, continuada e planejada, para os usuários e para quem deles necessitar, sem discriminação, observada a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993. (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)”

Explico.

Essa questão foi examinada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento conjunto das ADIs 2.028; 2.036; 2.228; e 2.621, bem como no RE-RG 566.622, paradigma da repercussão geral. Naquela ocasião, a Corte assentou a inconstitucionalidade do inciso III do art. 55 da Lei 8.212/1991 e seus parágrafos, na redação da Lei 9.732/1998, tendo em vista a imposição de prestação do serviço assistencial, de educação ou de saúde de forma gratuita e em caráter exclusivo, ao fundamento de se referir a requisito atinente aos lindes da imunidade, sujeito a previsão em lei complementar. Vale destacar, nesse ponto, a redação similar entre o dispositivo ora impugnado e o já considerado inconstitucional pela Corte Suprema, conforme se verifica abaixo do dispositivo já declarado inconstitucional:

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

(...)

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

(Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998)”.

No que se refere aos §§ 1º e 2º, incisos I, II e III, do mesmo art.

18; bem como o seu § 3º, não vislumbro a referida inconstitucionalidade, uma vez que se limitam a ampliar a abrangência de entidades objeto da lei, não tratando de requisitos a serem observados para garantir a finalidade beneficente dos serviços por elas prestados. Eis o teor dos dispositivos:

§ 1º Consideram-se entidades de assistência social aquelas que prestam, sem fins lucrativos, atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos pela Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e as que atuam na defesa e garantia de seus direitos.

(Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 2º Observado o disposto no caput e no § 1º, também são consideradas entidades de assistência social: (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - as que prestam serviços ou ações sócio assistenciais, sem qualquer exigência de contraprestação dos usuários, com o objetivo de habilitação e reabilitação da pessoa com deficiência e de promoção da sua inclusão à vida comunitária, no enfrentamento dos limites existentes para as pessoas com deficiência, de forma articulada ou não com ações educacionais ou de saúde; (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - as de que trata o inciso II do art. 430 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, desde que os programas de aprendizagem de adolescentes, de jovens ou de pessoas com deficiência sejam prestados com a finalidade de promover a integração ao mercado de trabalho, nos termos da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, observadas as ações protetivas previstas na Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; e

(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

III - as que realizam serviço de acolhimento institucional provisório de pessoas e de seus acompanhantes, que estejam em trânsito e sem condições de autossustento, durante o tratamento de doenças graves fora da localidade de residência, observada a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993.

(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 3º A capacidade de atendimento de que trata o § 2º será definida anualmente pela entidade, aprovada pelo órgão gestor de assistência social municipal ou distrital e comunicada ao Conselho Municipal de Assistência Social.

§ 3º Desde que observado o disposto no caput e no § 1º deste artigo e no art. 19, exceto a exigência de gratuidade, as entidades referidas no art. 35 da Lei nº 10.741, de 1º de outubro de 2003, poderão ser certificadas, com a condição de que eventual cobrança de participação do idoso no custeio da entidade se dê nos termos e limites do § 2º do art. 35 da Lei nº 10.741, de 1º de outubro de 2003. (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)".

Quanto ao art. 29 e seus incisos e ao art. 30, reitero que só deverão ser considerados inconstitucionais na hipótese de estabelecerem condições inovadoras, não previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional, ou que dela não puderem ser identificadas como consequências lógicas. Eis o teor dos referidos dispositivos:

“Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.151, de 2015)

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006.

Art. 30. A isenção de que trata esta Lei não se estende a entidade com personalidade jurídica própria constituída e mantida pela entidade à qual a isenção foi concedida”.

(...).

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.

A mesma conclusão não pode ser dada ao inciso VI do art. 29 supratranscrito, uma vez que estabelece prazo de obrigação acessória

tributária, em discordância com o disposto no CTN. Deveria, portanto, estar previsto em lei complementar, conforme já decidido por esta Suprema Corte. (...).

Por sua vez, o art. 30 da Lei 12.101/2009 é uma consequência lógica do sistema, no sentido de que o reconhecimento da entidade como beneficente é um ato individual, não se estendendo a outra pessoa com personalidade jurídica diferente, ainda que relacionada. Nesse sentido, não vislumbro nenhuma inconstitucionalidade.

Entretanto, entendimento diverso deve ser aplicado ao artigo 31, segundo o qual “O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo”.

Com relação a esse dispositivo, parece-me que há, de fato, invasão, por parte da lei ordinária, em esfera de competência própria reservada à lei complementar, uma vez que trata de tema relativo ao limite da imunidade.(...).

Sobre o tema, cabe ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça possui entendimento sumulado, com o qual estou de acordo, no sentido de que:

“O certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da

imunidade”. (Súmula 612, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 9.5.2018, DJe 14.5.2018)

Nesse contexto, entendo que o exercício da imunidade deve ter início assim que os requisitos exigidos pela lei complementar forem atendidos.

Colho, a propósito, da manifestação da Procuradoria-Geral da República que esse dispositivo, “ao estabelecer o termo inicial para que as entidades possam exercer o direito à imunidade da contribuição para a seguridade social, trata de tema relativo aos limites da garantia constitucional, adentrando matéria submetida à reserva de lei complementar” (eDOC. 13, p. 14).

Assim, entendo formalmente inconstitucional o artigo 31 da Lei 12.101/2009.

Cumprе registrar que, no meu entender, o caput do artigo 32 não padece de inconstitucionalidade formal, tendo em vista que apenas prevê penalidade a descumprimento dos requisitos do art.

29, incisos e parágrafos, considerados constitucionais por estabelecerem condições previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional. Eis a redação do caput do artigo 32:

“Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção”.

Nesses termos, entendo estarem eivados de inconstitucionalidade formal os seguintes dispositivos da Lei 12.101/2009, com as alterações promovidas pela Lei 12.868/2013 e Lei 13.151/2015: art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; art. 14, §§ 1º e 2º; art. 18, caput; art. 29, VI e art. 31. (...).

➔2.2.2 Da inconstitucionalidade material dos dispositivos impugnados

A parte requerente afirma que os arts. 13 e 14 da Lei 12.101/2009 afrontam o art. 203, caput, da CF/88, tendo em vista que limitam a possibilidade de atendimento das pessoas que necessitam de assistência social. Sustenta, para tanto, que a Constituição não especifica ações de assistência social, mas grupos, instituições e valores que poderão ser objeto dessas ações. Nesse contexto, os citados positivos, ao exigirem a aplicação de determinado percentual da receita na concessão de bolsas de estudo, para fazer jus à imunidade, desnaturam o conceito de entidades beneficentes de assistência social, além de limitarem e direcionarem sua ação.

Inicialmente, registro que os citados dispositivos, já analisados no tópico anterior, foram considerados eivados de inconstitucionalidade formal por tratarem de matéria reservada à lei complementar. Cabe ressaltar, no entanto, que não se vislumbra nenhuma afronta ao art. 203 do texto constitucional a ensejar inconstitucionalidade material. Quanto a esse ponto, verifico que os dispositivos impugnados não restringem o conceito de assistência social previsto no citado dispositivo constitucional que determina a prestação de assistência social a quem dela necessitar, mas apenas apresentam requisitos para a oferta dessa assistência.

Do mesmo modo, não prospera a alegação de que o inciso I do artigo 13 viola o art. 209 da Constituição Federal, ao argumento de que “a escola particular não tem obrigação de obedecer o Plano Nacional da Educação”. Com efeito, o atendimento às condições estabelecidas no texto constitucional (cumprimento das normas gerais da educação nacional e autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público), como bem assinalado no parecer da Procuradoria-Geral da República, limita-se às entidades que desejam caracterizar-se como entidades beneficentes de assistência social(...).

No que se refere a esse tópico, conforme salientado anteriormente, entendo que o citado dispositivo não extrapola o texto constitucional, uma vez que, ao fazer tal exigência, reporta-se ao art. 214 da Constituição, a fim de que se alcancem os

objetivos nele constantes. Por fim, entendo que merece prosperar o argumento de inconstitucionalidade material do § 1º do artigo 32 da Lei 12.101/2009, in verbis: “§ 1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa” O referido dispositivo, a meu ver, encontra-se em clara afronta ao inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, uma vez que determina a “suspensão automática” do direito à isenção, sem a garantia do contraditório e da ampla defesa, conforme assegurado no citado dispositivo constitucional. Nesses termos, entendo estar eivado de inconstitucionalidade material o art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.(...). julgo parcialmente procedente a presente ação direta de inconstitucionalidade para declarar a inconstitucionalidade formal do art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput; e do art. 31 da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e declarar a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.

Em suma, foi declarada a inconstitucionalidade de dispositivos da Lei nº 12.101/2009, que estabeleciam requisitos materiais para a fruição da imunidade de contribuição previdenciária prevista no art. 195, §7º, da Constituição.

Seguem abaixo os citados dispositivos:
Art. 13. Para fins de concessão ou renovação da certificação, a entidade de educação que atua nas diferentes etapas e modalidades da educação básica, regular e presencial, deverá: (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013) (...) III - conceder anualmente bolsas de estudo na proporção de 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 5 (cinco) alunos pagantes. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013) § 1o Para o cumprimento da proporção descrita no inciso III do caput, a entidade poderá oferecer bolsas de estudo parciais, observadas as seguintes condições: (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013) I - no mínimo, 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 9 (nove) alunos pagantes; e (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013) II - bolsas de estudo parciais de 50% (cinquenta por cento), quando necessário para o alcance do número mínimo exigido, conforme definido em regulamento; (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013) (...) § 3º Admite-se o cumprimento do percentual disposto no § 2o com

projetos e atividades para a garantia da educação em tempo integral para alunos matriculados na educação básica em escolas públicas, desde que em articulação com as respectivas instituições públicas de ensino, na forma definida pelo Ministério da Educação. (Redação dada pela Lei nº 12.868, de

2013)

§ 4º Para fins do cumprimento da proporção de que trata o inciso III do caput: (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - cada bolsa de estudo integral concedida a aluno com deficiência, assim declarado ao Censo da Educação Básica, equivalerá a 1,2 (um inteiro e dois décimos) do valor da bolsa de estudo integral; e (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - cada bolsa de estudo integral concedida a aluno matriculado na educação básica em tempo integral equivalerá a 1,4 (um inteiro e quatro décimos) do valor da bolsa de estudo integral; (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 5º As equivalências previstas nos incisos I e II do § 4º não poderão ser cumulativas. (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 6º Considera-se, para fins do disposto nos §§ 3o e 4o, educação básica em tempo integral a jornada escolar com duração igual ou superior a 7 (sete) horas diárias, durante todo o período letivo, e compreende tanto o tempo em que o aluno permanece na escola como aquele em que exerce atividades escolares em outros espaços educacionais, conforme definido pelo Ministério da Educação. (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 7º As entidades de educação que prestam serviços integralmente gratuitos deverão garantir a observância da proporção de, no mínimo, 1 (um) aluno cuja renda familiar mensal per capita não exceda o valor de um salário-mínimo e meio para cada 5 (cinco) alunos matriculados. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

(...)

Art. 14. Para os efeitos desta Lei, a bolsa de estudo refere-se às semestralidades ou anuidades escolares fixadas na forma da lei, vedada a cobrança de taxa de matrícula e de custeio de material didático.

§ 1º A bolsa de estudo integral será concedida a aluno cuja renda familiar mensal per capita não exceda o valor de 1 ½ (um e meio) salário mínimo.

§ 2º A bolsa de estudo parcial será concedida a aluno cuja renda familiar mensal per capita não exceda o valor de 3 (três) salários mínimos.

(...)

Art. 18. A certificação ou sua renovação será concedida à entidade de assistência social que presta serviços ou realiza ações socioassistenciais, de forma gratuita, continuada e planejada, para os usuários e para quem deles necessitar, sem discriminação, observada a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993. (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013).

Art. 31. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo.

Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

§ 1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

§ 2º O disposto neste artigo obedecerá ao rito do processo administrativo fiscal vigente”.

Foram opostos embargos de declaração da decisão proferida em ADI 4480, essencialmente, com o objetivo de obter a modulação, para o futuro, dos efeitos da decisão impugnada, tendo em vista o interesse social, bem como o impacto do julgado em diversas situações, tais como a continuidade de políticas públicas, a estabilidade do sistema de certificação e a segurança orçamentária.

Além disso, pugnou a Embargante esclarecimentos sobre quais as situações de financiamento deveriam ser afetadas pelo acórdão recorrido.

O STF, em fevereiro de 2021, em apreciação do recurso mencionado, o Relator Min. Gilmar Mendes, em voto que restou vencido, pronunciou-se da seguinte forma:

1. QUANTO À MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO

Entendo assistir razão à parte embargante.

De fato, a questão da modulação dos efeitos não foi abordada no voto embargado, tendo em vista a ausência de alegação pelos participantes do processo. No entanto, nas razões dos embargos, a parte sustenta o risco para a continuidade de políticas públicas, de um grande impacto fiscal, além de gravíssimas consequências para o sistema de certificação, o que pode comprometer a oferta de serviços de educação e assistência social.

Nesse contexto, cabe ressaltar, entre os efeitos da declaração de inconstitucionalidade de dispositivos da Lei 12.101/2009, o impacto fiscal decorrente da possibilidade de empresas não certificadas atualmente, por não cumprirem as contrapartidas constantes nessa lei, obterem o Certificado de Entidades Beneficentes de Assistência Social (CEBAS), que lhes dará acesso à imunidade, bastando que cumpram os requisitos do artigo 14 do CTN(...).

Aponta assim o excepcional interesse social que justificaria plenamente a modulação dos efeitos da decisão, uma vez que grande parte das bolsas de estudo concedidas com

fundamento nos artigos 13 e 14 da Lei 12.101/2009 estarão ameaçadas.

Posto isso, ressalto que a modulação de efeitos tem por objeto a tutela da segurança jurídica, evitando que a desconstituição retroativa dos efeitos da lei declarada inconstitucional cause abalos à sociedade e à ordem pública, conforme prevê o art. 27 da Lei 9.868/1999.

Com efeito, a norma impugnada vigorou até o julgamento desta ação, com presunção de constitucionalidade, de modo que a atribuição de efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade, no caso concreto, geraria um grande impacto para os envolvidos, conforme exposto acima.

Na hipótese, verifico que o caso em exame versa sobre temática socialmente sensível, na medida em que a concessão de efeitos retroativos à decisão da Corte implicaria o risco de comprometimento na oferta de serviços de educação e assistência social, tendo em vista as consequências para o sistema de certificação das entidades, bem como o impacto fiscal decorrente das mudanças procedimentais para a concessão de imunidades a esses entes, em relação às contrapartidas. Nesse contexto, entendo que seja caso de modulação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

Desse modo, parece-me que a produção de efeitos da declaração de nulidade para outro momento que venha a ser fixado é medida que se impõe.(...).

2. QUANTO AOS ESCLARECIMENTOS PLEITEADOS

Além disso, a parte pretende que sejam esclarecidas quais as situações de financiamento deverão ser afetadas pelo acórdão recorrido.

No tocante a esse ponto, considero mais apropriado que os efeitos da decisão embargada se limitem a contrapartidas para programas de financiamento estudantis futuros. Desse modo, não deve afetar as entidades educacionais já certificadas, resguardando as bolsas de estudo já concedidas ou que estão em andamento.

A União questiona ainda acerca do alcance da decisão sobre processos administrativos de certificação em tramitação ou já concluídos.

Quanto a essa questão, entendo que o efeito da decisão que declarou inconstitucionais diversos dispositivos da Lei 12.101/2009, com as alterações provocadas pela 12.868/2013, deve ser aplicado apenas aos processos em andamento, ainda pendentes de decisão pelo órgão competente pela análise. Nesse termos, os atos já praticados até a data da publicação da decisão de mérito não deveriam ser atingidos. Com maior razão em decorrência da modulação ora proposta, cujo momento futuro para a produção de efeitos enunciarei adiante.

Por fim, a parte embargante requer esclarecimento quanto aos Termos de Ajuste de Gratuidade, previstos no art. 17 da Lei 12.101/2009, abaixo transcrito:

“Art. 17. No ato de concessão ou de renovação da

certificação, as entidades de educação que não tenham concedido o número mínimo de bolsas previsto nos arts. 13, 13-A e 13-B poderão compensar o número de bolsas devido nos 3 (três) exercícios subsequentes com acréscimo de 20% (vinte por cento) sobre o percentual não atingido ou o número de bolsas não concedido, mediante a assinatura de Termo de Ajuste de Gratuidade, nas condições estabelecidas pelo Ministério da Educação”.

Esclareço inicialmente que o citado dispositivo não foi objeto de impugnação nestes autos, motivo pelo qual não será apreciado. Ademais, no tocante ao argumento de que ele se fundamenta no artigo 13 da mesma lei, reitero o consignado na decisão embargada de que a presente ação limitou-se à análise dos dispositivos com as modificações da Lei 12.868/2013, mas que não dispunham sobre inovação quanto aos dispositivos impugnados na petição inicial. Assim, não foram apreciados os parágrafos e incisos dos arts. 13-A, 13-B e 13-C, tendo em vista não tratarem de reprodução das normas inconstitucionais da lei revogada, no caso, a Lei 12.101/2009. Acresça-se ainda que o art. 13 da Lei 12.101/2009, quanto à previsão de condições para a concessão ou renovação da certificação, não foi declarado inconstitucional.

Assim, tendo em vista razões de segurança jurídica e de excepcional interesse social, nos termos do art. 27 da Lei 9.869/1999, entendo que os efeitos dos dispositivos declarados inconstitucionais nestes autos devem produzir efeitos até o advento de Lei Complementar definidora dos novos aspectos condicionantes (não procedimentais) da imunidade constitucionalmente deferida.

Tal compreensão me parece sensível à teleologia do art. 195, § 7º da Constituição Federal de 1988, que, em última análise, franqueia o tratamento tributário imunizante em estímulo a uma efetiva assistência social, que pode se fazer total e imediatamente ausente com a abrupta vigência dos efeitos desta declaração de inconstitucionalidade.

Ante o exposto, acolho os presentes embargos para determinar que a declaração de inconstitucionalidade formal do art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput; do art. 29, VI e do art. 31 da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, bem com a material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009, não tenha eficácia até o advento de Lei Complementar disciplinadora dos aspectos condicionantes (não procedimentais) da imunidade constitucional prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal.

A posição vencida encaminhou a apreciação dos embargos de declaração, em síntese, com base nas seguintes ponderações:

1. Quanto às entidades educacionais, os EFEITOS DA DECISÃO EMBARGADA SE LIMITAM A CONTRAPARTIDAS PARA PROGRAMAS DE FINANCIAMENTO ESTUDANTIS FUTUROS. Desse modo, nos termos da decisão supra, não deve afetar as entidades educacionais já certificadas, resguardando as bolsas de estudo já concedidas ou que estão em andamento;

2. No tocante ao ALCANCE DA DECISÃO SOBRE PROCESSOS ADMINISTRATIVOS DE CERTIFICAÇÃO EM TRAMITAÇÃO OU JÁ CONCLUÍDOS, entendeu-se que o efeito da decisão que declarou inconstitucionais diversos dispositivos da Lei 12.101/2009, com as alterações provocadas pela 12.868/2013, deve ser aplicado apenas aos processos em andamento, ainda pendentes de decisão pelo órgão competente pela análise. Nesse termos, os atos já praticados até a data da publicação da decisão de mérito não deveriam ser atingidos.

Nessa parte da decisão, há ponderação quanto à modulação dos efeitos que foi anunciada, ao final do acórdão.

3. Sobre os esclarecimentos quanto aos TERMOS DE AJUSTE DE GRATUIDADE, PREVISTOS NO ART. 17 DA LEI 12.101/2009, dispõe a decisão que o citado dispositivo não foi objeto de impugnação nestes autos, motivo pelo qual não será apreciado. Ademais, no tocante ao argumento de que ele se fundamenta no artigo 13 da mesma lei, reitero o consignado na decisão embargada de que a presente ação limitou-se à análise dos dispositivos com as modificações da Lei 12.868/2013, mas que não dispunham sobre inovação quanto aos dispositivos impugnados na petição inicial. Assim, não foram apreciados os parágrafos e incisos dos arts. 13-A, 13-B e 13-C, tendo em vista não tratarem de reprodução das normas inconstitucionais da lei revogada, no caso, a Lei 12.101/2009.

4. O ART. 13 DA LEI 12.101/2009, quanto à previsão de condições para a concessão ou renovação da certificação, NÃO FOI DECLARADO INCONSTITUCIONAL.

Em conclusão, salientou o Relator que, tendo em vista razões de segurança jurídica e de excepcional interesse social, nos termos do art. 27 da Lei 9.869/1999, os efeitos dos dispositivos declarados inconstitucionais nestes autos devem produzir efeitos até o advento de lei complementar definidora dos novos aspectos condicionantes (não procedimentais) da imunidade constitucionalmente deferida

Com base em entendimento divergente, o Tribunal, por maioria, negou provimento aos embargos de declaração, nos termos do voto do Ministro Marco Aurélio, Redator para o Acórdão, vencidos os Ministros Gilmar Mendes (Relator), Ricardo Lewandowski, Roberto Barroso, Nunes Marques e Luiz Fux (Presidente), consoante os trechos abaixo transcritos do voto vencedor:

Tem-se embargos de declaração formalizados contra acórdão mediante o qual declarada a inconstitucionalidade de preceitos da Lei nº 12.101/2009, na redação conferida pela de nº 12.868/2013, a versarem isenção de contribuição para seguridade social.

Não cabe, uma vez proclamado o descompasso com a Carta da República, projetar o surgimento dos efeitos da constatação, sob pena de inobservância, sob o ângulo da higidez, da Lei Maior, como se até então não tivesse vigorado.

Norma inconstitucional é natimorta. Formalizada a decisão, é inadequada elucidação de conflito de interesses de caráter subjetivo. Não se está a julgar situação concreta, concebida a partir do que se revela inconstitucionalidade útil, levando em conta a morosidade da máquina judiciária.

Tem-se o viés estimulante, consideradas as casas legislativas, no que incentivada a edição de norma à margem da Constituição Federal, a fim de subsistirem, com a passagem do tempo, as situações constituídas – que, sob o ângulo do aperfeiçoamento, assim não se mostram –, as quais, posteriormente, serão endossadas,

muíto embora no campo indireto, ante modulação.

DIVIRJO DO RELATOR, PARA DESPROVER OS
EMBARGOS DECLARATÓRIOS.

Dado o contexto exposto, cumpre salientar que, embora os requisitos para a imunidade em exame tenha sido objeto de um vasto e robusto histórico que impugnações a respeito da inconstitucionalidade das legislações infraconstitucionais, o § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91 estava vigente quando da ocorrência dos fatos geradores e não teve sua inconstitucionalidade reconhecida.

Os demais requisitos, tais como o CEBAS, consoante trazido pela decisão vergastada como de efeito ex tunc, não foram questionados pela fiscalização, ao efetuar o lançamento.

Assim, entendo que, embora cumpridos outros requisitos previstos na legislação de regência vigente à época, não foi realizado requerimento de isenção, procedimento expressamente previsto para a apreciação da imunidade pelas autoridades competentes.

Não sendo possível o reconhecimento da inconstitucionalidade do dispositivo em comento, em razão da Súmula CARF nº 2, segundo a qual o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, imperiosa a aplicação da lei vigente e válida à época de ocorrência dos fatos geradores.

Além disso, de modo oposto ao que restou assentado na decisão recorrida, entendo que o art. 106 do CTN é inaplicável ao presente caso concreto, por ausência de subsunção.

Segue o dispositivo em comento:

“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”.

Observa-se que a Lei 12.101/2009 revogou o § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91 e não trouxe idêntica previsão.

Assim, não se está diante de lei meramente interpretativa, ou que tenha deixado de definir infração, pois o § 1º do art. 55 não era caracterizado como infração, mas como procedimento a ser adotado para a análise do cumprimento dos requisitos necessários à fruição da imunidade. Ademais, quanto a alínea “b” do inciso II do art. 106 do CTN, a conduta implicou na falta de pagamento do tributo, o que também afasta sua aplicação, em razão de sua expressa previsão. E, no que se refere à alínea “c”, a situação descrita no lançamento sob análise não trata de penalidade, motivo pelo qual se mostra inviável a incidência da norma.

Mostra-se, dessa forma, salutar a aplicação do art. 144 do CTN, segundo o qual 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.

A conclusão a qual se chegou na decisão mencionada no sentido da irretroatividade da lei em comento é a mesma que adoto nos presentes autos, contudo, cabe salientar que, na situação sob análise, a consequência foi a nulidade do processo por vício formal, em decorrência da interpretação atribuída quanto a retroatividade da lei nova, de modo a

exigir que a motivação do lançamento estivesse calcada no descumprimento específico dos requisitos para o gozo da imunidade.

Assim, com base nos fundamentos anteriormente mencionados, entendo que não há vício no lançamento.

Observa-se que o colegiado recorrido não enfrentou a imunidade, pois encontrou óbice no vício identificado.

Diante do exposto, voto em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, dar-lhe provimento, com retorno dos autos para a análise das demais matérias suscitadas em sede de recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz.