



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 37280.002220/2006-82  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2301-007.949 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 05 de outubro de 2020  
**Recorrente** PROVINCIA BRASILEIRA DA CONGREGACAO DA MISSAO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/07/2001 a 01/11/2005

CONTRIBUIÇÃO PREVISTA NO ART. 22, IV DA LEI 8212/91. RECURSO EXTRAORDINÁRIO 595.838. TEMA 166 DA REPERCUSSÃO GERAL. RESOLUÇÃO 10/2016 DO SENADO FEDERAL.

O lançamento tributário diz respeito a crédito tributário para a Seguridade Social, incidente sobre os valores pagos relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativa, previsto no art. 22, IV, da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991. O Egrégio Supremo Tribunal Federal analisou a matéria por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n. 595.838 (Tema 166 da Repercussão Geral), em 23 de abril de 2014, no qual declarou a inconstitucionalidade do dispositivo em questão. Sobreveio a suspensão da execução do inciso IV do art. 22, da Lei n. 8.212/91 pelo art. 1º da Resolução 10, de 30 de março de 2016 do Senado Federal.

A IMUNIDADE PREVISTA NO § 7º DO ART. 195 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, SUAS CONDIÇÕES, E O RESULTADO DO JULGAMENTO DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.622

A questão relativa à constitucionalidade do art. 55, II, da Lei n. 8.212/91, foi examinada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal por diversas vezes. Dentre elas, está o Recurso Extraordinário n. 566.622-RS. Por ocasião do julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 566.622, decidiu i) assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei nº 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória n. 2.187-13/2001; e ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao tema n. 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"

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, e dar-lhe provimento com base no Recurso Extraordinário n. 595.838 do STF, afastando a incidência da contribuição previdenciária incidente sobre os valores pagos às cooperativas de trabalho. Votaram pelas conclusões os conselheiros Wesley Rocha e Leticia Lacerda de Castro.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente)

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 326-341), em que a recorrente sustenta, em síntese que:

- a) Possui direito ao recurso administrativo independentemente de depósito prévio ou outra garantia, conforme medida liminar concedida nos autos do Mandado de Segurança n.º 2006.02.01.011661-6.
- b) A impugnação outrora apresentada não pretendia a apreciação da constitucionalidade do art. 55 da Lei n.º 8.212/91 pela via administrativa.
- c) O órgão julgador que com o deferimento da renovação do CEAS para o triênio 2001/2003, os efeitos desse deferimento retroagiriam a 01/01/2001; indeferida, porém, essa renovação, o deferimento de igual pleito para o triênio 2004/2006 somente produziria efeitos isenacionais a partir da Resolução do CNAS que assim dispusesse. Contudo, a morosidade do CNAS em julgar o pedido de renovação do CEAS, protocolado em dezembro de 2003, submete a contribuinte à cláusula *solve et repete*. Isso porque ficaria obrigada a recolher a contribuição patronal até a decisão do CNAS para, então, sujeitar-se à fila dos precatórios.
- d) O pedido de renovação do CEAS para os anos de 2004 a 2006, enquanto não decidido pelo CNAS, impossibilita a exigência de contribuições referentes a esse período, sob pena de violação do direito líquido e certo da contribuinte de ter seu pleito de renovação apreciado pela Administração.
- e) A recorrente tem direito adquirido à imunidade das contribuições em questão.
- f) Apesar do afirmado pelo órgão julgador, é inconstitucional o art. 22, IV, da Lei 8.212/1991.

Requeru, por fim, o conhecimento do recurso, e, no mérito, a reforma integral da decisão recorrida, nos seguintes termos (fl. 341):

Diante das conclusões alcançadas ao final do parecer do Exmo. Subprocurador Geral da República nos autos do Mandado de Segurança n.º 10.758-DF, ora tramitando na Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (fls. 585/598), e do necessário confinamento do lançamento ao triênio 2001/2003, além das razões de mérito apresentadas, a recorrente espera:

que seja julgado totalmente improcedente o lançamento, por modo a cancelar-se a NFLD n.º 37.006.019-9, mercê do reconhecimento da imunidade/isenção que lhe assegura a normatividade constitucional e infraconstitucional em vigor;

que seja julgado totalmente improcedente o lançamento, por modo a cancelar-se a NFLD n.º 37.006.019-9, mercê do reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212/1991, introduzido pelo art. 1º da Lei n.º 9.876/99; ou

que, acaso improvido o seu pleito de cancelamento total da exigência de contribuições referentes ao período 2001/2005 — circunstância que a recorrente admite naturalmente apenas para fins de argumentação —, seja julgado parcialmente improcedente o lançamento, para excluir, do período alvo de apuração fiscal, as contribuições pertinentes aos anos de 2004 e 2005, porque integrantes do triênio 2004/2006, relativamente ao qual a recorrente postula a renovação do CEAS perante o órgão administrativo competente (CNAS).

Foram anexados documentos referentes aos pedidos de renovação do CEAS e ao deferimento de pedido liminar no Mandado de Segurança n.º 2006.02.01.011661-6 (fls. 342-347).

A presente questão diz respeito à Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — NFLD/DEBCAD n.º 37.006.020-2 (fls. 3-157), que constitui créditos tributários de Contribuição Social prevista no art. 22, IV, da Lei n.º 8.212/91, em face de Província Brasileira da Congregação da Missão (CNPJ n.º 33.584.293/0001-50), referentes a fatos geradores ocorridos no período de 07/2001 a 11/2005. A Autuação alcançou o montante de R\$ 177.478,74 (cento e setenta e sete mil quatrocentos e setenta e oito reais e setenta e oito centavos). A notificação ocorreu em 17/07/2006 (fl. 158).

Consta do Relatório Fiscal de Lançamento de Débito (fls. 36-41) que, por decisão do Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS (fls. 94-100), e através do Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais n.º 17.403.4/001/2002 (fl. 101), “*foi declarado o cancelamento, a partir de 01/01/01, da isenção das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei 8.212/91*”, anteriormente concedida à recorrente. Assevera que, apesar do cancelamento, a contribuinte prosseguiu sem efetuar o recolhimento das citadas exações.

Expõe ainda que “*constitui fato gerador [...] o valor bruto constantes das notas fiscais de serviço relativamente a serviços prestados pela UNIMED RIO – Cooperativa de Trabalho Médico do Rio de Janeiro Ltda. à Província Brasileira da Congregação da Missão*” (fl. 37). Tais notas fiscais (fls. 42-92) são indicadas como documentos comprobatórios do fato gerador (fl. 39).

A contribuinte apresentou impugnação em 01/08/2006 (fls. 160-170) alegando que:

a) O indeferimento do pedido de renovação do CEAS pelo CNAS, no período de 2001 a 2003, não implica cancelamento da imunidade/isenção, conforme manifestado no Mandado de Segurança n.º 10.758/DF. Assim, os efeitos da decisão limitam-se ao triênio mencionado, sem ultratividade.

b) O pedido de renovação do CEAS para os anos de 2004 a 2006, enquanto não decidido pelo CNAS, impossibilita a exigência de contribuições referentes a esse período, sob pena de violação do direito líquido e certo da contribuinte de ter seu pleito de renovação apreciado pela Administração.

c) Segundo parecer do Subprocurador Geral da República, emitido nos autos do citado Mandado de Segurança, conclui-se pela “intangibilidade do ‘direito adquirido’ a ver ‘reconhecido o direito da impetrante à imunidade tributária e à expedição do CEBAS”.

d) É inconstitucional o art. 22, IV, da Lei n. 8.212/91.

Ao final, formulou pedidos nos seguintes termos (fl. 170):

Em face do exposto, confia a defendente no provimento de sua defesa a fim de (a) cancelar integralmente a NFLD, considerando a sua imunidade/isenção relativamente às contribuições previstas nos arts. 22 e 23 da Lei 8.212/jl991; (b) cancelar integralmente a NFLD, considerando a manifesta inconstitucionalidade do art. 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212/1991, introduzido pelo art. 1.º da Lei n.º 9.876/99; ou (c) excluir da NFLD o período posterior a 01/01/2004, considerando o pedido de renovação do CEAS protocolizado em 23/12/2003, em andamento através do processo n.º 71010.002540/2003-16.

A impugnação veio acompanhada de provas documentais referentes aos representantes legais e atos constitutivos da entidade, aos pedidos de renovação do CEAS, à jurisprudência citada e ao contrato com a UNIMED RIO (fls. 176-308).

A Delegacia da Receita Previdenciária - DRP - Sul, por meio da Decisão-Notificação n.º 17.403.4/0262/2006, de 12 de setembro de 2006 (fls. 310-321), negou provimento à impugnação, mantendo integralmente a exigência fiscal, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÕES PATRONAIS. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ATO CANCELATÓRIO DE ISENÇÃO. SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERATIVAS DE TRABALHO.

É devida a contribuição para a Seguridade Social, incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho (art.22, IV da Lei 8.212/91).

Todas as exigências do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91 devem ser cumpridas para o gozo da imunidade tributária em relação às contribuições previdenciárias.

A discussão sobre a previsão do art. 195, § 7.º da CF/1988, se tratar de uma imunidade tributária ou de uma isenção de âmbito constitucional, não pertence à seara administrativa, haja vista que, em última instância, resumir-se-ia a discussão a definir se a norma conscrita no art. 55, da Lei n.º 8.212/1991, seria ou não compatível com a norma maior, não cabendo à administração manifestar-se sob a constitucionalidade de normas, por não ser o foro administrativo competente para o deslinde de tal controvérsia.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.

Em resposta ao Recurso Voluntário, a Secretaria da Receita Previdenciária, apresentou Contrarrazões Recursais (fls. 350-352), nas quais sustenta que:

- a) Os argumentos da recorrente são os mesmos expostos na impugnação, sem apresentar qualquer fato novo que possa modificar a decisão recorrida.
- b) A contribuinte teve indeferido o seu pedido de renovação do CEAS para o triênio de 2001/2003 e continua sem renovação para aquele de 2004/2006. Sendo assim, não faz jus ao benefício do art. 55 da Lei 8.212/91 e não há óbice ao lançamento.
- c) O lançamento cumpriu todos os seus requisitos, a partir do momento em que o fato gerador é explicitado, a fundamentação legal é elencada e os critérios da aplicação da multa são informados (no Relatório Fiscal e no Anexo próprio – FLD).

Ao final, formulou pedido nos seguintes termos (fl. 352): “Diante do exposto, tendo em vista que o lançamento foi lavrado corretamente, consoante a legislação em vigor que rege a matéria, espera a Secretaria da Receita Previdenciária - SRP que essa Colenda Câmara negue provimento ao recurso”.

Sobreveio a Resolução n.º 2301-00051, de 26 de janeiro de 2010, (fls. 354-356), pela qual foi convertido o julgamento em diligência conforme o voto do relator:

Antes de adentrar ao exame das questões recursais de mérito trazidas pelo recorrente, creio que é necessário à realização de diligência para trazer aos autos informações adicionais sobre a demanda administrativa.

Consta das fls. 197/204 que o recorrente impetrou mandado de segurança contra ato do Ministro de Estado da Previdência Social que negou pedido de renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS (MS 10758 - DF).

No mesmo sentido, o documento carreado à fl. 280 comprova que a entidade pleiteia no Conselho Nacional de Assistência SOCIAL - CNAS PEDIDO de RENOVAÇÃO DO CEAS, formalizado em 1J8/12/2003, o qual engloba parte das competências objeto do presente lançamento, ou seja, contribuições pertinentes aos anos de 2004 e 2005, uma vez que integrantes do triênio 2004/2006.

Com efeito, o resultado da diligência será importante para a análise e a conclusão final do lançamento fiscal, balizando assim o julgamento do recurso.

Feitas estas considerações, o meu voto é no sentido de converter o julgamento em diligência para que o fisco providencie as seguintes informações:

- a) atualização da certidão de fl. 280, a fim de demonstrar qual o estágio atual do pedido de isenção protocolado pela entidade;
- b) andamento processual do MS 10758 - DF, tanto no Superior Tribunal de Justiça - STJ, quanto no Supremo Tribunal Federal - STF, ajuizado pela recorrente contra o ato ministerial que indeferiu o seu pedido de renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEAS/CEBAS).

Após, elabore o fisco manifestação conclusiva sobre as novas informações e documentos juntados aos autos e, observando o direito do contribuinte à ampla defesa e ao contraditório, fraqueie prazo de 15 (quinze) dias para que a entidade possa se manifestar, caso queira.

Encontra-se à fl. 379 o Relatório de Diligência Fiscal, do qual consta que:

Em atendimento às solicitações de fls. 356 da 3a Câmara/1a Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, foram providenciadas as informações e respectivos documentos (anexos às fls. 365 a 378) a seguir: Atendimento ao subitem a) do item 06 da pág 356 - Certidão de fls. 280 atualizada: Foi feito contato com o contribuinte que forneceu certidão autenticada atualizada quanto aos processos em curso. O período da lavratura são as competências 07/2001 a 11/2005. Nesta certidão, para o processo 44006.002077/2000-86 (referente ao período de 2001 a 2003), consta a informação de que o mesmo foi indeferido em todas as instâncias administrativas do órgão julgador. Para o processo 71010.002540/2003-16 (referente ao período de 2004 a 2006), consta a informação de que foi indeferido inicialmente porém, deferido em grau de reconsideração por força do artigo 39 da Medida Provisória 446. Atendimento ao subitem b) do item 06 da pág 356 - Andamento processual do MS 10758 – DF: Processo encontra-se transitado em julgado no STF na data de 19/05/2010, com arquivamento definitivo em 21/05/2010. Ao Supervisor da Equipe Fiscal para prosseguimento.

Pelo despacho n.º 2301-111 (fl. 409), foi determinada a prorrogação do prazo para inclusão do processo em pauta de julgamento pelo CARF (art. 50 e 45, II, do RICARF).

Em novo despacho de 29 de agosto de 2018 (fl. 399), foi determinado o sobrestamento do feito para aguardar o julgamento das ADIs 2028, 2036, 2228 e 2621, pelo Supremo Tribunal Federal.

Finalmente, com o Despacho de Devolução de fls. 402 e 403, determinou-se o prosseguimento do feito, bem como nova distribuição e sorteio da turma..

É o relatório do essencial.

## **Voto**

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

A intimação do Acórdão deu-se em 25 de setembro de 2006 (fl. 325), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 25 de outubro de 2006 (fl. 326). A contagem do prazo deve ser realizada nos termos do art. 5º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. O recurso, portanto, é tempestivo, e dele conheço integralmente.

### **1 A contribuição prevista no art. 22, IV, da Lei n. 8.212/91**

O lançamento tributário deste caso diz respeito a crédito tributário para a Seguridade Social, incidente sobre os valores pagos relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativa, previsto no art. 22, IV, da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991.

O Egrégio Supremo Tribunal Federal analisou a matéria por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n. 595.838 (Tema 166 da Repercussão Geral), em 23 de abril de 2014:

Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF. 1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei n.º 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços. 2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição. 3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados. 4. O art. 22, IV da Lei n.º 8.212/91, com a redação da Lei n.º 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição. 5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 9.876/99. (RE 595838, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/04/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-196 DIVULG 07-10-2014 PUBLIC 08-10-2014)

Importante ressaltar que não houve a modulação de efeitos. Cito a ementa do julgado dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 595.838:

Embargos de declaração no recurso extraordinário. Tributário. Pedido de modulação de efeitos da decisão com que se declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 9.876/99. Declaração de inconstitucionalidade. Ausência de excepcionalidade. Lei aplicável em razão de efeito repristinatório. Infraconstitucional. 1. A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema, a qual somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contêm indicação concreta, nem específica, desse risco. 2. Modular os efeitos no caso dos autos importaria em negar ao contribuinte o próprio direito de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos. 3. A segurança jurídica está na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal. 4. É de índole infraconstitucional a controvérsia a respeito da legislação aplicável resultante do efeito repristinatório da declaração de inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 9.876/99. 5. Embargos de declaração rejeitados. (RE 595838 ED, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-036 DIVULG 24-02-2015 PUBLIC 25-02-2015)

Lembro, ainda, que nos termos do art. 52, X, da Constituição Federal, o Senado Federal suspendeu a execução do inciso IV do art. 22, da Lei n. 8.212/91. Eis os termos do art. 1º da Resolução 10, de 30 de março de 2016:

Art. 1º É suspensa, nos termos do art. 52, inciso X, da Constituição Federal, a execução do inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, declarado inconstitucional por decisão definitiva proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário n.º 595.838.

Em outra oportunidade, examinei a questão em conjunto com Guilherme Broto Follador, nos seguintes termos:

Outro caso muito peculiar é o das cooperativas de trabalho. O art. 1º, II, da Lei Complementar nº 84/1996, previa contribuição “[...] a cargo das cooperativas de trabalho, no valor de quinze por cento do total das importâncias pagas, distribuídas ou creditadas a seus cooperados, a título de remuneração ou retribuição pelos serviços que prestem a pessoas jurídicas por intermédio delas”. Contudo, tal lei foi revogada pela Lei nº 9.876/1999, que, em seu lugar, inseriu, no art. 22 da Lei nº 8.212/91, o inciso IV. Segundo esse dispositivo, a “[...] contribuição a cargo da empresa [...]”, no caso das cooperativas de trabalho, seria devida pelo tomador do serviço dos cooperados contratados por intermédio de cooperativas de trabalho, à razão de 15% “[...] sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços [...]”. Ocorre que tal dispositivo é flagrantemente inconstitucional, haja vista que o pagamento feito à cooperativa é destinado, antes, a ela, e não ao cooperado. E o art. 195, I, “a”, da Constituição Federal, somente autorizou a tributação, pela contribuição previdenciária, das remunerações pagas ou creditadas a pessoas naturais. O STF recentemente reconheceu essa inconstitucionalidade, ao julgar, com repercussão geral, o Recurso Extraordinário nº 595.838-SP, em que restou assentada a seguinte tese: “É inconstitucional a contribuição previdenciária prevista no art. 22, IV da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.876/1999, que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho”. Em seguida, em 30 de março de 2016, o Senado Federal editou a Resolução nº 10/2016, suspendendo a execução do referido dispositivo. Como era de se esperar, dentre os fundamentos para tanto invocados, estão os de que “Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados”, e de que a previsão “[...] extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados [...]”, o que caracteriza a utilização de “nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º [...]” da Constituição Federal. (Cooperativas – aspectos tributários. in: *Sociedades cooperativas*. Coordenação de Alfredo de Assis Gonçalves Neto. São Paulo: Lex, 2018, p. 333).

Este também foi o entendimento de Leandro Paulsen, ao analisar a questão:

Conforme já abordamos ao cuidar da base econômica prevista no art. 195, I, a, especificamente em face da potencialidade semântica da referência a pagamento ou creditamento a “pessoa física”, tal contribuição desbordou da base econômica ali dada à tributação, que, mesmo com a redação da EC nº 20/98, enseja a tributação, a título ordinário, das remunerações à pessoa física, e não à pessoa jurídica. Tendo em conta que é, por certo, pessoa jurídica, e que os pagamentos são feitos à cooperativa contratada, e não diretamente aos cooperados, revela-se, na Lei 9.876/99, uma nova contribuição que só por lei complementar poderia ter sido instituída, conforme o art. 195, § 4º, da Constituição. Ou seja, é *inconstitucional a contribuição em questão* com a agravante de que a Lei 9.876/99, simultaneamente à inclusão do inciso IV no art. 22 da Lei 8.212/91, revogou expressamente a LC 84/96 que impunha à própria cooperativa de trabalho, enquanto contribuinte, o pagamento de contribuição de 15% sobre o valor pago a seus cooperados. Assim, temos uma nova contribuição inconstitucional e anterior, que era suportada pelas próprias cooperativas, revogada, de modo que nenhuma delas é devida a contar da vigência da Lei 9.876/99 (Andrei Pitten Velloso e Leandro Paulsen. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 144).

Ressalto que, aqui, não se está a analisar a constitucionalidade do exação, o que é defeso ao CARF com base na Súmula 2. No presente caso, apenas se aplica o entendimento do Egrégio Supremo Tribunal Federal.

Neste particular, dou provimento ao recurso.

## **2 A imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal, suas condições, e o resultado do julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 566.622**

O art. 55, II, da Lei n. 8.212/91 estabelecia, num primeiro momento, com a redação da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1996:

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:

[...]

II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996).

Posteriormente, a Medida Provisória n. 2.187-13, de 2001, conferiu nova redação ao inciso II:

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:

[...]

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos

Posteriormente, o dispositivo foi revogado expressamente pelo art. 44, I, da Lei n. 12.101, de 27 de novembro de 2009.

A doutrina examinou a discussão em torno da necessidade de lei complementar disciplinar a matéria prevista no art. 55, II, da Lei n. 8.212/91. Eis as palavras de Regina Helena Costa, para quem algumas questões poderiam ser disciplinadas por lei ordinária:

Pondera-se que “a imunidade tributária e seus requisitos de legitimação, os quais poderiam restringir o alcance, estavam estabelecidos no art. 14 CTN e foram recepcionados pelo texto constitucional de 1988”; “por isso que razoável se permitisse que outras declarações relacionadas com os aspectos intrínsecos das entidades imunes viessem reguladas por lei ordinária, tanto mais que o direito tributário utiliza-se dos conceitos e categorias elaborados pelo ordenamento jurídico privado, expresso pela legislação infraconstitucional”. E prossegue-se declarando que somente se exige lei complementar para a definição dos seus limites objetivos (materiais) e não para a fixação das normas de constituição e de funcionamento das entidades imunes (aspectos formais ou subjetivos), os quais podem ser veiculados por lei ordinária, como ocorre com o art. 55 da Lei 8.212/1991, que pode estabelecer requisitos formais para o gozo da imunidade sem caracterizar ofensa ao art. 146, II, da Constituição. Desse modo, conclui-se que as entidades que promovem a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, somente fazem jus à imunidade se preencherem

cumulativamente os requisitos de que trata o art. 55 da Lei 8.212/1991, na sua redação original, e os prescritos nos arts. 9º e 14 do Código Tributário Nacional. Concordamos que, embora a disciplina dos requisitos para a fruição da imunidade tributária deva ser efetuada mediante lei complementar, por força do disposto no art. 146, II, da Constituição Federal, outros requisitos, pertinentes à constituição e ao funcionamento do próprio ente imune, são passíveis de regramento por meio de lei ordinária, consoante assinalado em capítulo anterior. Entretanto, os requisitos contemplados no revogado art. 55 da Lei 8.212/1991, em nosso sentir, diziam com a fruição da imunidade tributária, não cuidando de exigências para a existência da pessoa imune e sua legalização, o que autorizaria, assim, seu regramento mediante lei ordinária. (*Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 342-343).

Em sentido diverso, parece-me, é o entendimento de José Eduardo Sabo Paes:

Nunca é demais reafirmar alguns pontos a respeito do tema não obstante já tratados anteriormente nesta obra. [...] O primeiro é que, com relação às contribuições sociais previstas no § 7º do art. 195 da CF [...]. Há gritante imprecisão técnica no dispositivo constitucional ao fazer menção à isenção. Pois, isenção não é. Trata-se de verdadeira vedação ao poder de tributar estabelecida pelo constituinte para preservar valores – *in*, valores agregados pela colaboração das entidades sem fins lucrativos que prestem relevantes serviços para a assistência social (em sentido lato). Portanto, o Estado, na verdade, necessita do apoio, da ajuda e da colaboração de todo o conjunto social para cumprir suas missões, entre as quais a de tratar com dignidade seus cidadãos. E a dignidade ou vida digna só se concretiza com educação, saúde e assistência social, que são, repito, prestados com o concurso das entidades sociais, por isso imunes, e não isentas. O segundo é que, sendo imunidade, indaga-se se a legislação ordinária poderia dispor sobre a imunidade tributária (até restringindo seu campo ou ampliar seus requisitos) ou se a matéria deveria ser regulada por lei complementar. Como cediço, determina o art. 146, II, da CF que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, o que leva à aplicação do art. 14 do Código Tributário Nacional, que foi recebido pela Constituição de 1988 como lei complementar. [...] Referidos dispositivos do Código Tributário Nacional elencam, portanto, as condições que as entidades que desenvolvem tais atividades devem preencher para gozar da imunidade tributária, e que representam verdadeiras balizas que devem ser observadas pelo legislador ordinário. Portanto, os requisitos previstos pelo legislador complementar são apenas três: (a) não distribuição de lucros ou parcela de seu patrimônio; (b) aplicação integral dos recursos, no país, na manutenção dos objetivos institucionais; (c) escrituração regular e cumprimento de obrigação acessória [...]. A matéria deve ser tratada em lei complementar. (*Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 649-650).

Lembro, aqui, com Rogério Tobias de Carvalho que “[a] Lei 8.212/91, no seu artigo 55, regula, nos termos do artigo 185, § 7º, da Constituição, o que é, como é, e o que faz uma entidade beneficente, voltada para atividades de assistência social. Em outras palavras, como se dá a constituição e funcionamento de uma pessoa jurídica beneficente, voltada para atividades de assistência social” (*Imunidade tributária e contribuições para a seguridade social*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 162). E, cito aqui, suas conclusões:

A aparente antinomia entre o disposto no artigo 146, inciso II, quando em confronto com o artigo 195, § 7º, no que diz respeito ao veículo normativo que os regulamentaria, é solucionada quando reservamos à lei complementar o regulamento da limitação ao poder de tributar consistente nas *imunidades*; e à lei ordinária a descrição e o funcionamento do que seja *entidade beneficente de assistência social*. É e sempre foi matéria de lei ordinária disciplinar a constituição de pessoas jurídicas, inclusive as

sociedades ou associações civis e as fundações [...] (Imunidade tributária e contribuições para a seguridade social. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 195-196).

A questão relativa à constitucionalidade do art. 55, II, da Lei n. 8.212/91, foi examinada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal por diversas vezes. Dentre elas, está no Recurso Extraordinário n. 566.622-RS. Eis a ementa do julgado:

IMUNIDADE – DISCIPLINA – LEI COMPLEMENTAR. Ante a Constituição Federal, que a todos indistintamente submete, a regência de imunidade faz-se mediante lei complementar. (RE 566622, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-186 DIVULG 22-08-2017 PUBLIC 23-08-2017)

Na parte dispositiva do julgado, consta o seguinte:

O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 32 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário, vencidos os Ministros Teori Zavascki, Rosa Weber, Luiz Fux, Dias Toffoli e Gilmar Mendes. Reajustou o voto o Ministro Ricardo Lewandowski, para acompanhar o Relator. Em seguida, o Tribunal fixou a seguinte tese de repercussão geral: “Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar”. Não votou o Ministro Edson Fachin por suceder o Ministro Joaquim Barbosa. Ausente, justificadamente, o Ministro Luiz Fux, que proferiu voto em assentada anterior. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 23.02.2017.

Ocorre que o Egrégio Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 566.622, decidiu:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 32. EXAME CONJUNTO COM AS ADI'S 2.028, 2.036, 2.228 E 2.621. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, E 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. CARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DISPONÍVEIS À LEI ORDINÁRIA. OMISSÃO. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/1991. ACOLHIMENTO PARCIAL. 1. Aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas. 2. É constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001. 3. Reformulada a tese relativa ao tema nº 32 da repercussão geral, nos seguintes termos: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.” 4. Embargos de declaração acolhidos em parte, com efeito modificativo. (RE 566622 ED, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-114 DIVULG 08-05-2020 PUBLIC 11-05-2020)

Eis a parte dispositiva do julgado:

O Tribunal, por maioria, acolheu parcialmente os embargos de declaração para, sanando os vícios identificados, i) assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei

n.º 9.429/1996 e pelo art. 3.º da Medida Provisória n. 2.187-13/2001; e ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao tema n. 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, § 7.º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas", nos termos do voto da Ministra Rosa Weber, Redatora para o acórdão, vencido o Ministro Marco Aurélio (Relator).

Declarado constitucional o art. 55, II, da Lei n. 8.212/91 pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, tenho que não assiste razão à recorrente neste particular.

### **Conclusão**

Voto por conhecer, em parte, do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidades, e, no mérito, dar-lhe provimento em conhecer em parte do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, e dar-lhe provimento com base no Recurso Extraordinário n. 595.838 do STF, afastando a incidência da contribuição previdenciária incidente sobre os valores pagos às cooperativas de trabalho.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle