

Imunidade de contribuições sociais – art. 195, §7º, da CF. Necessidade de Lei Complementar – art. 146, II, da CF. Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2.028, 2.228, 2.621 e 2.036. Julgadas em conjunto com o RE nº 566.622, em Tema de Repercussão Geral. Conteúdo e alcance do julgamento de procedência. Opinião legal

Ives Gandra da Silva Martins

Professor Emérito da Universidade Mackenzie em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Constitucional.

Fátima Fernandes Rodrigues de Souza

Advogada em São Paulo e Professora do Centro de Extensão Universitária.

Roberta de Amorim Dutra

Advogada em São Paulo.

Palavras-chave: Fins tributários. Imunidade tributária. Tributo.

Sumário: Consulta – Resposta

Consulta

Formula-nos, a Consulente, a seguinte consulta:

1) A CONSULENTE é entidade privada educacional, sem fins lucrativos, com sede na cidade de São Paulo, conforme seu ESTATUTO SOCIAL, e nunca postulou o reconhecimento de sua imunidade tributária na via administrativa, nem solicitou a concessão do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, CEBAS.

Tendo em vista que preenche todos os requisitos previstos expressamente pelo Código Tributário Nacional, CTN (artigo 9º, inciso IV, alínea “c”; e artigo 14, incisos I, II e III, §§1º e 2º), para gozar de imunidade tributária, a CONSULENTE faz jus ao pleno reconhecimento da imunidade tributária em questão, inclusive em caráter retroativo, junto às Administrações Tributárias Federal, Estadual e Municipal?

2) A Súmula nº 612 do Superior Tribunal de Justiça, STJ, estabelece: “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”. Isso posto, a CONSULENTE indaga se está sujeita ao mandamento consagrado pela Súmula nº 612 do STJ ou, se esta, encontra-se superada e, assim, não goza mais de eficácia?

3) Em que medida o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028 e de outras ADIs correlatas podem favorecer os pedidos nas vias judiciais estadual e federal do reconhecimento da imunidade tributária a favor da CONSULENTE, inclusive em caráter retroativo? Existe alguma eventual modulação em seus efeitos restringindo a repetição de valores de tributos abrangidos pela imunidade e, ainda, recolhidos indevidamente pela CONSULENTE nos últimos anos?

Resposta

1) Por se tratar de instituição de educação, sem fins lucrativos, que não remunera seus diretores, aplica integralmente os seus resultados no País, possui escrita revestida de todas as formalidades legais, preenche todas as condições previstas nos arts. 9º e 14 do CTN, faz jus ao gozo da imunidade de impostos, nos termos do art. 150, VI, “c”, da CF, que deriva diretamente da Constituição, independente de autorização do Poder Público. Apenas e tão somente a instituição deveria comunicar a sua condição para que seu regime fosse respeitado.

Assim, quanto à 1ª questão, respondemos que, nos termos dos artigos 9º, inciso IV, alínea “c”; e artigo 14, incisos I, II e III, §§1º e 2º, a CONSULENTE faz jus ao reconhecimento da imunidade de impostos, inclusive em caráter retroativo, podendo pleitear a repetição das quantias indevidamente recolhidas a título de impostos, apenas respeitando o lapso prescricional de 5 (cinco) anos contados do indevido pagamento.

2) Já no tocante à imunidade de que trata o art. 195, §7º, da CF, relativa à imunidade de contribuições sociais, a entidade, além de atender aos requisitos do art. 14 do CTN, necessita enquadrar-se como entidade beneficente de assistência social, o que implica em alguma atuação em favor dos menos favorecidos, como, por exemplo, a outorga de benefícios que, na área da educação, consistem em bolsas de estudos gratuitas ou com redução de custos.

Tendo em vista que o conceito de entidade beneficente de assistência social é um conceito indeterminado, a União Federal, à guisa de preenchê-lo e com vistas a reduzir ou negar a imunidade, passou, através da legislação ordinária, a estabelecer requisitos excessivos, além daqueles previstos no art. 14 do CTN, como, por exemplo, no caso das instituições de ensino, a atuação mediante exclusividade gratuita para que a entidade pudesse gozar da imunidade de contribuições. O mesmo aconteceu com as instituições ligadas à saúde, condicionando o benefício ao atendimento em elevados percentuais do SUS.

No entanto, o art. 146, II, da CF estabelece que as imunidades somente podem ser reguladas por lei complementar, falecendo, assim, à lei ordinária competência para regular a matéria. Com esse fundamento, foi ajuizada a ADI nº 2.028, arguindo a inconstitucionalidade da legislação ordinária para estabelecer tais requisitos não previstos na Constituição e nem no Código Tributário, que tem *status* de lei complementar. Foi pedida liminarmente a suspensão dessa legislação por inconstitucionalidade material (já que tais restrições não estavam previstas na Constituição Federal) e formal (falta de lei complementar), o que foi deferido em 1999. A partir daí, foram feitos vários aditamentos através de novas ações, cada vez que a União Federal alterava a lei, objetivando acarretar a perda de objeto da ação de controle concentrado e, por consequência, a perda da liminar. Outrossim, várias instituições também ingressaram com ações individuais, sustentando a mesma tese.

A procedência da ação foi declarada em 10.03.2017, em decisão conjunta com recurso extraordinário ofertado em ação individual RE nº 566.622, que, em repercussão geral, restou reconhecida a *Tese nº 32 do STF*, nos seguintes termos: “Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar”, que já vem sendo aplicada pelos Tribunais em todo o País, pacificando a matéria, a fim de impedir a perpetuação da proliferação do contencioso sobre o tema. O Ministro Marco Aurélio deixou claro que eventuais certificados emitidos pela Administração Tributária não são requisitos para gozo da imunidade, servindo apenas para fiscalizar as condições do art. 14 do CTN – o que não diverge do teor da Súmula nº 612 do STJ, cujo entendimento já vínhamos sustentando em artigos e pareceres.

Veja-se o teor de seu voto:

[...] Da necessidade de interpretar teleologicamente as imunidades tributárias, amplamente reconhecida pelo Supremo como meio ótimo de realização dos valores e princípios subjacentes às regras imunizantes, ressalta o dever corolário de interpretar estritamente as cláusulas restritivas relacionadas, inclusive a constitucional.

Daí advém a reserva absoluta de lei complementar, conforme o art. 146, inciso II, da Carta de 1988, para a disciplina das condições referidas no

§7º do art. 195, sob pena de negar seja a imunidade discutida uma “limitação ao poder de tributar”.

Cabe à lei ordinária apenas prever requisitos que não extrapolem os estabelecidos no Código Tributário Nacional ou em lei complementar superveniente, sendo-lhe vedado criar obstáculos novos, adicionais aos já previstos em ato complementar.

.....

Não pode prevalecer a tese de constitucionalidade formal do artigo sob o argumento de este dispor acerca de constituição e funcionamento das entidades beneficentes. De acordo com a norma discutida entidades sem fins lucrativos que atuem no campo da assistência social deixam de possuir direito à imunidade prevista na Carta de República enquanto não obtiverem título de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal, bem como Certificado ou Registro de Entidades ou Fins Filantrópicos fornecido, exclusivamente, pelo Conselho Nacional do Serviço Social.

Ora, não se trata de regras procedimentais acerca dessas instituições, e sim de formalidades que consubstanciam “exigências estabelecidas em lei ordinária” para o exercício de imunidade. Tem-se regulação do próprio exercício da imunidade tributária em afronta ao disposto no art. 146, inciso II, do Diploma Maior.

Sob o pretexto de disciplinar aspectos das entidades pretendentes à imunidade, o legislador ordinário restringiu o alcance subjetivo da regra constitucional, impondo condições formais reveladoras de autênticos limites à imunidade. De maneira disfarçada ou não, promoveu regulação do direito sem que estivesse autorizado pelo art. 146, inciso II, da Carta.

Não impressiona a alegação da necessidade de tal disciplina para evitar que falsas instituições de assistência social sejam favorecidas pela imunidade. (...) os requisitos estipulados no art. 14 do Código Tributário Nacional satisfazem, plenamente, o controle de legitimidade dessas entidades a ser implementado pelo órgão competente para tanto – a Receita Federal do Brasil. O §1º do aludido art. 14 permite, inclusive, a suspensão do benefício caso seja atestada a inobservância dos parâmetros definidos.

.....

(...) os requisitos previstos nos incisos I e II do art. 55 da Lei 8.212 de 1991, não implicam controle, pelo órgão competente, capaz de levar à adoção da medida suspensiva, mas condições prévias, impeditivas do exercício da imunidade independente de verificar-se qualquer irregularidade, e cuja satisfação defende da atuação de um órgão burocrático, sem função de fiscalização tributária, denominado Conselho Nacional de Assistência Social.

Isso não significa que as entidades beneficentes não devam ser registradas em órgãos da espécie ou reconhecidas como de utilidade pública. O ponto é que esses atos, versados em lei ordinária, não pode ser, conforme o artigo 146, inciso II da Carta, constitutivos do direito à imunidade, nem pressupostos anteriores do exercício deste. Possuem apenas eficácia declaratória, de modo que a negativa de

registro implique motivo suficiente para a ação de controle pelo órgão fiscal – a Receita Federal do Brasil – ao qual incumbe a verificação do não atendimento às condições materiais do artigo 14 do mencionado Código.

Considerando que as decisões exaradas em controle concentrado e em incidente de *repercussão geral* têm efeito *erga omnes* e *vinculante* para o *Judiciário* e para a *Administração*, conforme art. 103-A da CF, ela se sobrepõe à Súmula nº 612 do STJ, e pode a Consulente requerer junto à Administração Tributária, até para que o Fisco adeque seus procedimentos à desoneração da entidade e exerça seu poder de fiscalização do preenchimento das condições impostas pela Constituição e pelo art. 14 do CTN.

A própria AGU já se manifestou a respeito da *forma imperativa* e eficácia imediata de tais decisões judiciais, como se verifica no Parecer nº 2132/2011/GAB/SGCT/AGU, estabelecendo a orientação a ser tomada pela Administração em casos de concessão/renovação do CEBAS, conforme se verifica da ementa, abaixo transcrita:

CEBAS. Efeitos. O Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, que reconhece a entidade como filantrópica, é meramente declaratório, de modo que possui efeitos *ex tunc*. Retroação à data do protocolo do pedido. Necessidade de cumprimento da legislação em vigor e da superveniente. Súmula nº 352 do Superior Tribunal de Justiça. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos. [Grifamos]

Note-se que, tanto na Súmula nº 612 quanto no Parecer da AGU consta expressamente a determinação de reconhecimento dos efeitos *ex tunc*, até a data do protocolo do pedido,¹ pois a negativa de tal efeito por parte da autoridade administrativa para os casos em que ocorre o protocolo do referido pedido *gera*

¹ Nesse sentido, já se pronunciou a Terceira Turma do Egrégio Tribunal Regional Federal da 3ª Região: “AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO DECLARATÓRIA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CERTIFICADO CEBAS. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. AGRAVO PARCIALMENTE PROVIDO.

- Na forma do art. 195, §7º, da Constituição Federal, as entidades beneficentes são isentas de contribuição para a seguridade social, desde que atendidas às exigências previstas em lei.

- De início, essa questão veio a ser regulamentada pelo art. 55 da Lei n. 8.212/91, o qual estabelecia nos incisos I a V, os pressupostos para caracterização da pessoa jurídica como entidade beneficente sem fins lucrativos, devendo os requisitos ser preenchidos cumulativamente, entre eles ser portadora de certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS).

- Referido dispositivo legal foi revogado pela Lei nº 12.101/2009 a qual estabeleceu novos requisitos relacionados a certificação das entidades beneficentes de assistência social.

- *É de considerar que o certificado possui efeitos ex tunc, por se tratar de um ato declaratório, que apenas reconhece uma situação preexistente da entidade. Súmula nº 612 do C. STJ.*

- *Deferida em parte a antecipação de tutela para reconhecer a imunidade e a suspensão da exigibilidade das contribuições a partir do requerimento administrativo apresentado em outubro/2017.*

- *Agravo de instrumento parcialmente provido*” (AI nº 2010813-49.2019.4.03.0000. 2ª Turma do TRF-3ª Região. Rel. Des. Fed. Souza Ribeiro. DJE de 18.01.2019 – grifamos).

“JUÍZO DE RETRATAÇÃO. AGRAVO LEGAL EM AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ARTIGO 195, §7º, CF. JULGAMENTO DO RE 566.622/RS E DAS ADI’S 2.028, 2.036, 2.228 E 2.621. DENSIDADE NORMATIVA DOS CONCEITOS CONSTITUCIONAIS. ATENDIMENTO. PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS PREVISTOS NO ARTIGO 14 DO CTN. RETRATAÇÃO EXERCIDA PARA DAR PROVIMENTO AO AGRAVO, DANDO PROVIMENTO AO APELO E REFORMANDO OS TERMOS DA R. SENTENÇA.

1. Após o julgamento pelo STF das ADI’s 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621 e do RE 566.622/RS, a Colenda Corte fixou a tese de que ‘os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar’ (RE 566.622/RS), bem como declarou inconstitucionalidade por vício formal de normas materiais contidas nas Leis 8.212/91 e 9.732/98, e Decretos 2.536/98 e 752/93 – dada a exigência de lei complementar, por força do art. 146, II, da CF –, mantendo a constitucionalidade de normas procedimentais, como a exigência do CEBAS e sua temporalidade (ADI’s 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621).

2. Em outros termos, o aludido julgado concluiu que, enquanto delimitação de imunidade tributária, as condições materiais impostas para a caracterização de uma associação como entidade assistencial (art. 150, VI, c) ou entidade assistencial beneficente (art. 195, §7º) dependem de lei complementar, reputando-se vigente o art. 14 do CTN enquanto não promulgada lei complementar superveniente, e vigente também as normas procedimentais previstas em lei ordinária.

3. Por representar norma de constituição e funcionamento da entidade assistencial para gozo da imunidade tributária prevista no art. 195, §7º, da CF, restou afastado por vício formal, dentre outras disposições, o requisito previsto no art. 55, III, da Lei 8.212/91, após alteração pela Lei 9.732/98, que exigia a prestação de assistência social em caráter gratuito e exclusivo a pessoas carentes.

4. Nada obstante, deixou-se também consignado no julgamento das ADI’s a diferenciação entre os conceitos de ‘instituições de educação e assistência social’ (art. 150, VI, c, da CF) e de ‘entidades beneficentes de assistência social’ (art. 195, §7º, da CF). Esta seria espécie daquela, pois, além de a atividade atender a objetivos sociais, deveria estar voltada à população mais carente para a instituição assistencial ser considerada beneficente, equiparando-a à instituição filantrópica.

5. Nestes termos, deve ser reconhecida certa densidade normativa aos conceitos de ‘instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos’ e ‘entidade beneficente de assistência social’ para fins dos arts. 150, VI, c, e art. 195, §7º, da CF, vinculando o primeiro às atividades sociais sem fins lucrativos, e o último também ao enfrentamento da hipossuficiência econômica e social dos beneficiados com aquela atividade.

6. O objeto social da associação indica caráter assistencialista, ao prever dentre suas finalidades ‘propiciar à infância, à adolescência, à mocidade e a população em geral, condições e oportunidades de instrução e aprimoramento educacional, através de instalação e funcionamento de escolas de todos os graus e modalidades de ensino, de acordo com a legislação em vigor, conforme as exigências do município, da região e do país e, ainda, a prestação de serviços diversos à comunidade em colaboração com os Poderes Públicos.’ (fls. 35).

7. Com a inicial a autora trouxe aos autos o *Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEAS concedido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social em 06/06/2003 (fl. 126) o que demonstra o reconhecimento pelo Poder Público Federal de sua índole em prestar auxílio aos que necessitam*. Atendidas as normas constitucionais, passa-se agora a verificação dos requisitos materiais previstos em lei complementar, na forma do julgamento paradigmático do STF, mais precisamente o art. 14 do CTN. Denota-se dos autos que todos os recursos financeiros da Associação serão aplicados dentro do País e na consecução dos objetivos da mesma – art. 7º. Atende-se, consequentemente aos incisos I e II do art. 14. O inciso III fica preenchido com a apresentação das certificações de filantropia, cuja emissão exige a manutenção de escrituração contábil de suas receitas e despesas. Há inclusive previsão estatutária neste sentido, com a instituição de Conselho Fiscal para o exame de contas do exercício financeiro – artigo 21 (fls. 42).

8. Obedecidos os ditames do artigo 195, §7º, da CF, e do artigo 14 do CTN – norma vigente para fins de regulamentação material daquele dispositivo constitucional – mister reconhecer a inexistência de relação tributária em relação ao valor em cobro no auto de infração.

9. Considerando a jurisprudência atual do STJ (‘a jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que a sucumbência é regida pela lei vigente na data da sentença’ – REsp 1636124/AL, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/12/2016, DJe 27/04/2017, REsp 1683612/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/09/2017, DJe 10/10/2017, AgInt no

para inúmeras entidades prejuízos de vultuosa grandeza e de difícil reparação, o que não é o caso da Consulente, até a presente data, vez que não houve o efetivo protocolo de pedido administrativo de concessão do CEBAS.

Dessa forma, não há, nenhum fator apto a obstar a eficácia da referida Súmula em nosso ordenamento jurídico, muito pelo contrário! A referida Súmula prestigia a natureza declaratório de concessão da imunidade tributária.

Cumpra destacar, ainda que, em julgamento recente, ocorrido em 12.03.2019, o Supremo Tribunal Federal, nos autos do RMS nº 24.065/DF,² ao adotar o mesmo entendimento já consolidado pela Eg. Corte, nas decisões com efeitos vinculantes,³ acima citadas, decidiu anular decisão que exigia a comprovação do CEBAS para o reconhecimento da imunidade tributária, conforme se verifica da ementa abaixo destacada. Confira-se:

EMENTA: RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO TRIBUTÁRIO. ART. 195, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CARACTERIZAÇÃO. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL – CEBAS. CONSELHO NACIONAL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL – CNAS. REQUISITOS PARA O GOZO DE IMUNIDADE. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. ART. 146, II, DA CRFB/88. ART. 2º, IV, DO DECRETO 752/1993. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO PLENÁRIO

AREsp 1034509/SP, Rel. Ministro MOURA RIBEIRO, TERCEIRA TURMA, julgado em 06/06/2017, DJe 13/06/2017), bem como que o acórdão de que se retrata foi proferido na sessão de 08.08.2013, condenar a ré ao pagamento de R\$ 20.000,00, a serem atualizados a partir desta data, com fulcro no art. 20, §4º, do CPC/73, tendo em vista a natureza da causa, o trabalho do procurador da autora, bem como os princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

10. Juízo de retratação para reconsiderar o v. acórdão e dar provimento ao agravo legal de forma a dar provimento à apelação, reformando a sentença de improcedência da ação, com imposição de verba honorária” (AC nº 2004.61.00.022174-6. Rel. Johonsom Di Salvo, DJE de 25.03.2019 – grifamos).

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONSTITUCIONAL. RENOVAÇÃO DE CERTIFICAÇÃO DE ENTIDADE BENEFICIÁRIA DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CEBAS. REQUISITOS DO ARTIGO 14, DO CTN. LEI COMPLEMENTAR.

1. Não prospera a alegação da União Federal. A questão deve ficar restrita à aplicação do preceituado no artigo 14, do CTN.

2. No caso em questão, a lei complementar, artigo 14, do CTN, determina que para a entidade ser reconhecida como beneficente deverá: i) não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; ii) aplicar integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais, e manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

3. As demais exigências, de ordem ‘material’ e não previstas na lei complementar, estabelecidas na Lei ordinária nº 12.101/09 não podem ser óbices para o reconhecimento quanto à natureza assistencial da ora agravada, nos termos dos precedentes do Supremo Tribunal Federal. Precedentes: RE 434978 AgR, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 21/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-102 DIVULG 16-05-2017 PUBLIC 17-05-2017; RMS 28200 AgR, Rel. Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, j. 16/10/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-247 DIVULG 26-10-2017 PUBLIC 27-10-2017, e RMS 23368 AgR, Rel. Min. EDSON FACHIN, Primeira Turma, j. 24/11/2015, DJe-248 DIVULG 09-12-2015 PUBLIC 10-12-2015).

4. Agravo de instrumento a que se nega provimento” (AI nº 5006498-75.2018.4.03.0000. Des. Fed. Marli Ferreira. DJE de 17.12.2018 – grifamos).

² RMS nº 24.065, acórdão publicado em 14.10.2019.

³ ADIs nºs 2.028, 2.228, 2.621 e 2.036 e RE nº 566.622/RS.

DESTA CORTE. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA PROVIDO.

1. O Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS é submetido a renovação periódica a partir da demonstração dos requisitos previstos em legislação complementar vigentes em cada época.

2. O art. 2º, IV, do Decreto 752/1993 e o art. 3º, VI, do Decreto 2.536/1998 foram declarados inconstitucionais pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento conjunto das ADIs 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621 e do RE 566.622-RG, DJe 23.08.2017, fixando a tese no sentido de que *“os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar”*.

3. *In casu*, o Ministro de Estado da Previdência e Assistência Social, em grau de recurso administrativo, manteve o indeferimento do pedido de recadastramento do registro e da renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS (anteriormente denominado Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos) da impetrante, unicamente por não atender o disposto no art. 2º, IV, do Decreto 752/1993.

4. Recurso ordinário em mandado de segurança *PROVIDO* para anular a decisão proferida pelo Ministro de Estado da Previdência Social e reconhecer a impossibilidade de que o certificado seja negado em razão do descumprimento de requisitos não previstos em lei complementar. (RMS nº 24.065/DF. 1ª Turma do STF. Min. Luiz Fux. DJE de 24.10.2019)

Assim, nos termos das decisões vinculantes de nossa Eg. Corte, inclusive, em sede de Repercussão Geral, não se questiona o poder-dever da Administração de expedir atos de certificação para fins de controle do preenchimento dos requisitos previstos na lei complementar (art. 14 do CTN) para o gozo da imunidade pelas entidades em tela, como no caso da ora Consulente. Porém, esses atos, cuja previsão pode até constar de lei ordinária, *não podem ser, constitutivos do direito à imunidade, nem pressupostos anteriores do exercício deste e, como no caso em tela, devem retroagir até a data de sua concessão, uma vez que possui tal ato natureza declaratória e, portanto, deve ser a ele aplicado, efeitos ex tunc, nos termos da Súmula nº 612 do STJ*.

Nos embargos de declaração ofertados pela União Federal, pede-se efeitos prospectivos, de manifesto descabimento, uma vez que, em virtude da decisão, há alteração da situação jurídica. Não é o caso nessa ação, pois a liminar vigora desde 2000. Outrossim, há preclusão no tocante ao pedido, aventado pelo Ministro Teori Zavascki e não acompanhado pelos demais Ministros. Por fim, os embargos de declaração só se prestam para corrigir omissões, contradições e inconsistências na decisão e não para veicular o inconformismo da parte com o resultado do julgamento – que é o que se verifica.

3) A procedência da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028 e das demais ADIs correlatas, inclusive do RE nº 566.622, vinculam o Judiciário e podem produzir efeitos aos pedidos nas vias judiciais estadual e federal quanto ao reconhecimento da imunidade tributária a favor da CONSULENTE, inclusive em caráter retroativo, desde que a entidade prove que obedece aos requisitos do art. 14 do CTN e faça alguma em alguma medida a benemerência.

Muito embora a União Federal tenha requerido, em sede de embargos de declaração, a atribuição de efeitos prospectivos às referidas ações – cujo julgamento ainda se encontra pendente –, a Ministra Rosa Weber, ao proferir o seu voto, nos autos do julgamento dos referidos Embargos de Declaração, concluiu que não seria o caso de modulação dos *efeitos das decisões embargadas*, seja porque a matéria estava preclusa, seja porque ausentes os requisitos autorizativos, a saber:⁴ *razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social*.

Ademais, a jurisprudência do próprio Supremo Tribunal Federal consagra o entendimento doutrinário de que a força normativa da Constituição Federal só pode ser relativizada, com a atribuição de efeitos prospectivos às declarações de inconstitucionalidade, se e quando o efeito *ab initio* for mais danoso ao ordenamento jurídico do que a convivência com o estado de agressão ao texto constitucional. Por isso que só razões de grave insegurança jurídica e instabilidade permitem a modulação de efeitos de decisões que culminam com declaração de inconstitucionalidade. Nesse sentido:⁵

EMENTA Embargos de declaração no recurso extraordinário. Tributário. Pedido de modulação de efeitos da decisão com que se declarou a inconstitucionalidade de parte do inciso 1 do art. 7º da Lei 10.865/04. Declaração de inconstitucionalidade. Ausência de excepcionalidade. 1. *A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema que 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 juramentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal*. 4. Embargos de declaração não acolhidos.

Dessa forma, caso ocorra pedido de repetição de valores pagos a título de “tributo”, exigido com base em legislação inconstitucional, deve o mesmo ser

⁴ Arts. 27 da Lei nº 9.868/99 e 927, §2º, do CPC.

⁵ RE nº 559.937. Rel. Min. Dias Toffoli. DJE de 14.10.2014.

restituído em virtude do princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CF, e art. 197, CTN) *acrescido de juros e correção monetária*, até sua efetiva restituição.

Segundo o art. 165 do CTN:

Art. 165 – O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no §4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II – erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Quanto ao prazo prescricional, reza o art. 168 do CTN:

Art. 168 – O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I – na hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II – na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

O inciso I, ao estabelecer, como termo inicial da prescrição – em relação ao indébito decorrente de pagamento espontâneo, de cobrança indevida ou de erro, que são as hipóteses previstas nos incisos I e II do art. 165 –, a *extinção do crédito tributário*, acabou por gerar, relativamente aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, dúvidas sobre qual seria o termo inicial desse prazo: a data do pagamento antecipado, que extingue o crédito tributário sob condição resolutória da posterior homologação do lançamento (§1º do art. 150 do CTN), ou a data da extinção definitiva do crédito tributário, com a homologação tácita.

Surgiu, então, a tese dos 10 anos contados do fato gerador, para que o contribuinte pudesse reaver o indébito, na linha do entendimento defendido pela Fazenda Pública de que teria esse prazo para promover a cobrança do tributo.

O STJ decidiu, em ED no RESP nº 42.720-7/RS, que, como o pagamento antecipado, a teor do §1º do art. 150 do CTN, “extingue o crédito, sob condição resolutória de ulterior homologação do lançamento”, a extinção do crédito tributário só poderia reputar-se definitiva após a homologação expressa ou tácita, o

que, nessa última hipótese, implicaria o termo inicial só ocorrer após cinco anos do fato gerador. Por essa interpretação, o sujeito passivo da obrigação tributária teria, portanto, 10 anos (cinco para caracterizar-se a homologação tácita, e mais cinco, a partir daí, nos termos do art. 168 do CTN), a contar do fato gerador, para reclamar o indébito.

O art. 3º da LC nº 118/2005 veio, entretanto, *impedir essa exegese, fazendo prevalecer o momento do pagamento antecipado como termo inicial da prescrição*, ao dispor:

Art. 3º – Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – CTN, a *extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado do que trata o §1º do art. 150 da referida lei.*

O Superior Tribunal de Justiça, em jurisprudência mais recente, fixou o prazo de 5 (cinco) anos a contar do *pagamento indevido*, tanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação quanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício, conforme o seguinte julgado:

RESP Nº 1.110.578-SP (2009/0008313-4)

RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. TERMO INICIAL. PAGAMENTO INDEVIDO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

1. O prazo de prescrição quinquenal para pleitear a repetição tributária, nos tributos sujeitos ao lançamento de ofício, é contado da data em que se considera extinto o crédito tributário, qual seja, a data do efetivo pagamento do tributo, a teor do disposto no artigo 168, inciso I, c.c artigo 156, inciso I, do CTN. (Precedentes: Resp 947.233/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/06/2009, DJe 10/08/2009; AgRg no Resp 759.776/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2009, DJe 20/04/2009; Resp 857.464/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 02/03/2009; AgRg no Resp 1.072.339/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/02/2009, DJe 17/02/2009; AgRg no REsp 404.073/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJU 31.05.07; AgRg no REsp 732.726/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, DJU 21.11.05).

2. A declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo em controle concentrado, pelo STF, ou a Resolução do Senado (declaração de inconstitucionalidade de controle difuso) é despicienda para fins de contagem de prazo prescricional tanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício. (Precedentes: *REsp* 435.835/SC, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS. Rel. p/ Acórdão Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2004, DJ 04/06/2007; *AgRg* no *Ag* 803.662/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN. SEGUNDA TURMA, julgado em 27/02/2007, DJ 19/12/2007) [Grifamos]

No mesmo sentido são os julgamentos proferidos nos seguintes recursos: *RESP* nº 947.233/RJ; *AgRg* no *RESP* nº 759.776/RJ; *RESP* nº 857.464/RS; *AgRg* no *RESP* nº 1.072.339/SP; *AgRg* no *RESP* nº 404.073/SP; e *AgRg* no *RESP* nº 732.726/RJ, entre outros.

Nesses julgados, entendeu também o STJ que “a declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo em controle concentrado, pelo STF, ou a Resolução do Senado (declaração de inconstitucionalidade em controle difuso) é despicienda, para fins de contagem do prazo prescricional tanto em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação quanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício”.

Tais julgados estão em consonância com a decisão do Supremo Tribunal Federal nos Recursos Extraordinários nºs 556.664, 559.882, 559.943 e 560.626, que declarou inconstitucional o prazo de 10 (dez) anos para efeitos de prescrição e decadência de contribuições previdenciárias, a que faziam menção os arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, por ser matéria reservada a lei complementar, na forma determinada pelo art. 146, III, “a”, da Constituição Federal. Referida decisão deu origem à Súmula Vinculante nº 8, nos seguintes termos:

São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569/77 e os arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam da prescrição e da decadência do crédito tributário.

Assim, a resposta à indagação da Consultante é que o direito de pleitear a restituição do que foi pago a título de contribuições previdenciárias patronais com base na legislação considerada pelo STF inconstitucional é de 5 (cinco) anos, contados do pagamento indevido.

Não há modulação restringindo a eficácia dessas decisões em controle concentrado quanto à repetição de valores recolhidos a título de tributos abrangidos pela imunidade, e nem cremos que vão haver, face ao que consta da resposta anterior. A única restrição é quanto à prescrição e à prova de que as condições do art. 14 do CTN e da benemerência foram cumpridas.

É a nossa opinião, s. m. j.

São Paulo, 28 de outubro de 2019.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de; DUTRA, Roberta de Amorim. Imunidade de contribuições sociais – art. 195, §7º, da CF. Necessidade de Lei Complementar – art. 146, II, da CF. Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2.028, 2.228, 2.621 e 2.036. Julgadas em conjunto com o RE nº 566.622, em Tema de Repercussão Geral. Conteúdo e alcance do julgamento de procedência. Opinião legal. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 17, n. 102, p. 153-165, nov./dez. 2019.
