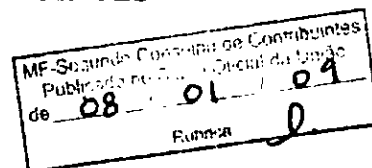




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº 14485.000509/2007-46
Recurso nº 155.520 Voluntário
Matéria Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento
Acórdão nº 205-01.333
Sessão de 05 de novembro de 2008
Recorrente ORGANIZAÇÕES SANTAMARENSE DE EDUCAÇÃO E CULTURA
Recorrida DRJ SÃO PAULO I/SP



ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/05/2004 a 28/02/2006

Ementa:

DECADÊNCIA. O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN. Assim, comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4º; caso contrário, aplica-se o disposto no artigo 173, I.

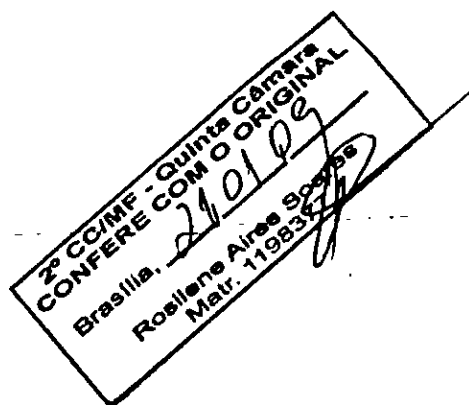
No caso em tela, não se observa a decadência, pois o crédito foi lançado em período aquém ao prazo quinquenal.

NÃO CONFIGURA *BIS IN IDEM* NOTIFICAÇÕES FISCAIS DE LANÇAMENTO DE DÉBITO COM PERÍODOS DISTINTOS

Não ocorrência de *bis in idem* quando se trata de créditos distintos.

ISENÇÃO PATRONAL PREVIDENCIÁRIA

A isenção, conforme atesta o texto constitucional, só pode ser concedida mediante lei específica, no caso a vigente Lei nº 8.212/91, que no seu artigo 55 estabelece as exigências necessárias a serem cumpridas, cumulativamente, para que a entidade obtenha a isenção das contribuições previdenciárias de que tratam os artigos 22 e 23, da mesma lei. Nos incisos I e II, do citado artigo 55, constam os requisitos formais, quais sejam: que a entidade seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal e que seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade Beneficente de



A

Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos.

A entidade deverá requerer a isenção ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, de acordo com o preceito contido no parágrafo 1º, do artigo 55, da Lei nº 8.212/91.

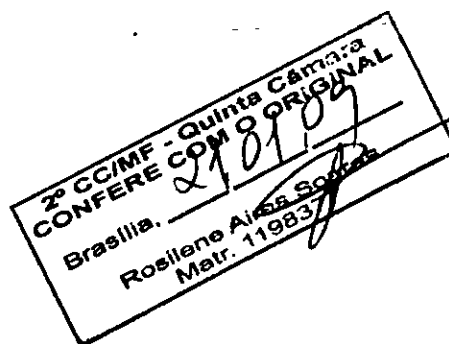
A falta da titularidade e da solicitação inviabiliza o gozo do benefício.

PARCELAS SALARIAIS INTEGRANTES DA BASE DE CÁLCULO. RECONHECIMENTO PELO CONTRIBUINTE ATRAVÉS DE FOLHAS DE PAGAMENTO E OUTROS DOCUMENTOS POR ELE PREPARADOS.

O reconhecimento através de documentos da própria empresa da natureza salarial das parcelas integrantes das remunerações aos segurados torna incontroversa a discussão sobre a correção da base de cálculo.

Recurso Voluntário Negado

A



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da quinta câmara do segundo conselho de contribuintes, Por unanimidade de votos, rejeitadas as preliminares suscitadas e no mérito negado provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora. Presença do Sr. João Paulo de Campos Echeverria OAB/DF 21695 que apresentou sustentação oral.



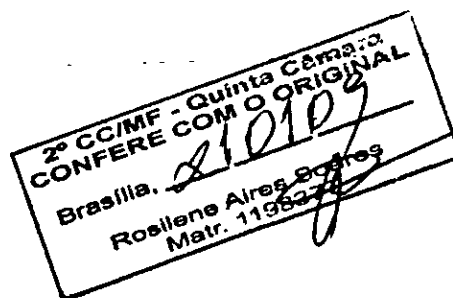
JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Presidente

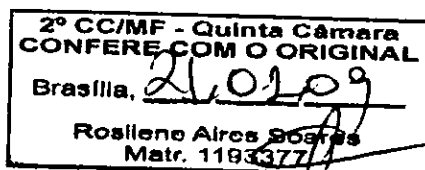


LIEGE LACROIX THOMASI

Relatora



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros, Marco André Ramos Vieira, Damião Cordeiro de Moraes, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior e Adriana Sato.



Relatório

A presente notificação foi lavrada em 30/07/2007, e cientificada ao sujeito passivo em 31/07/2007, precedida pelo Mandado de Procedimento Fiscal com ciência em 07/03/2006.

O crédito nela lançado abrange o período de 05/2004 a 02/2006 e refere-se às contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados pagas no período apontado.

Segundo consta do relatório fiscal de fls. 122/134, a entidade se julgava isenta da contribuição previdenciária patronal, procedendo apenas ao recolhimento das contribuições descontadas dos segurados empregados. Entretanto, pelos elementos apurados pela fiscalização, a notificada não cumpre os requisitos do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, para usufruir do benefício legal da isenção previdenciária. Primeiramente, a entidade não requereu o benefício ao INSS e desde 05/03/1999, não possui o Certificado de Fins Filantrópicos, cuja renovação foi indeferida inclusive em grau de reconsideração pela Resolução 100/99, publicada no DOU em 27/04/1999.

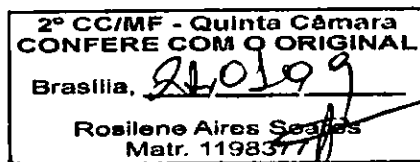
O relatório também descreve que a entidade não aplica o percentual de 20% da sua receita bruta em gratuidade, pois fornece bolsas de estudos a alunos não carentes, a filhos de empregados, assim como lança valores como sendo de atendimento médico-hospitalar, mas que são prestados pelos próprios alunos em atividades curriculares. Também, já possuiu empresa de turismo, remunera diretores e inclusive reconheceu seus débitos previdenciários parcelando-os no Refis e outros parcelamentos convencionais. Ainda, aderiu ao PROUNI entendendo que pode se beneficiar do disposto no §2º, do artigo 11 da Lei n.º 11.096/2005, onde busca renovar seu Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social.

Após a apresentação de defesa, Acórdão proferido pela DRJ São Paulo I, fls. 466/484, pugnou pela procedência do lançamento.

Inconformada a notificada interpôs o presente recurso, onde alega em síntese:

- a) que o crédito lançado abrange período de 01/1997 a 02/2006, já alcançado pela decadência do Código Tributário Nacional, que deve prevalecer sobre o artigo 45 da Lei n.º 8.212/91;
- b) que houve *bis in idem* já que o crédito lançado nesta notificação também o foi na NFLD de n.º 35.669.602-2, que versam sobre o mesmo fato gerador ocorrido no período de 07/1997 a 02/2006, mostrando a ganância da Receita Federal do Brasil;
- c) que é associação civil de caráter educacional, filantrópico e de assistência social;
- d) que mantém instituições reconhecidas como a Universidade de Santo Amaro, o Hospital Geral do Grajaú e o Hospital Wladimir Arruda, sendo reconhecida como Organização

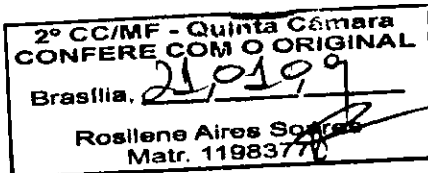
[Handwritten mark]



Social da Saúde (OSS) pelo Governo do Estado de São Paulo; que mantém convênio com o SUS, atendendo aos objetivos traçados em seu estatuto social;

- e) possui Declaração de Utilidade Pública de 25/05/1992, com efeito retroativo a 10/11/1974, data do pedido; Declaração de Utilidade Pública Estadual e Municipal; Certificado de Inscrição no Conselho Municipal de Assistência Social; Certificado Provisório De Entidade de Fins Filantrópicos em 09/10/1974 e definitivo expedido em 04/08/1992;
- f) que em 31/03/1995, pediu renovação do CEFF e recadastramento junto ao CNAS, sendo deferido o registro no órgão em 05/03/1999 e indeferida a renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, estando o processo em análise junto à Coordenação de Normas do CNAS;
- g) que em 30/04/2003, formalizou pedido de renovação de CEAS, que também aguarda análise;
- h) que seus diretores não percebem remuneração; que aplica integralmente seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais e mantém escrituração de receitas e despesas;
- i) que possui caráter assistencial e filantrópico e por consequência goza do benefício da imunidade tributária do artigo 150, VI, alínea "c" e 195, § 7º da Constituição Federal;
- j) que possui direito adquirido à isenção;
- k) que não há qualquer processo atinente ao cancelamento da imunidade; que não há ato cancelatório de isenção, somente após o que poderia haver a notificação fiscal;
- l) que o Acórdão merece ser reformado, pois se contradiz quando diz que a entidade deveria ter requerido a isenção, mas destaca o fato de que a instituição requereu a isenção em 05/07/1978;
- m) que deve ser obedecida a Portaria 3015/1996, quando ao cancelamento e posterior lançamento de débitos, bem como a IN n.º 03/2005, sendo que ambos destacam a exigência de ato cancelatório;
- n) que as limitações ao poder de tributar devem ser estabelecidas por Lei Complementar, não sendo a Lei 8.212/91, competente para dispor sobre isenção tributária;
- o) que não lhe podem ser exigidos requisitos outros que não aqueles constantes do artigo 14 do CTN, nem qualquer imputação de débito daí decorrente;

*



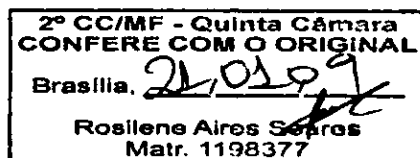
- p) considerando que grande parte do crédito constante da NFLD é contribuição supostamente devida nos pagamentos efetuados aos contribuintes individuais, a NFLD deve ser declarada nula, pois a OSEC é uma instituição imune.

Requer sejam declarados nulos os créditos em face da decadência no período apontado; declarado nulo o período em que ocorreu *bis in idem* e por fim, declarado nulo todo o lançamento em face da imunidade tributária de que é detentora. Alternativamente requer a conversão em diligência para que sejam apuradas as irregularidades apontadas.

É o relatório.

[Handwritten signature]

Voto



Conselheira LIEGE LACROIX THOMASI, Relatora

Sendo tempestivo, CONHEÇO DO RECURSO e passo ao seu exame.

Preliminarmente há que se analisar a arguição de decadência exposta pela recorrente.

Com efeito, nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08, cujos efeitos são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, que se deu em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante.

Entretanto, no caso presente não há que se falar em decadência, pois a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito foi cientificada ao sujeito passivo em 31/07/2007 e os créditos nela lançados se referem ao período de 05/2004 a 02/2006, portanto longe do prazo decadencial quinquenal exposto no Código Tributário Nacional.

A

Quanto à alegação de *bis in idem* dos valores lançados nesta NFLD com a de número DEBCAD 35.669.602-2, não merece reparo o que já foi exposto na decisão recorrida, eis que o Acórdão bem explana que aquela notificação contém período de débito relativo às competências de 08/2000 a 04/2004, enquanto o presente lançamento se refere às competências de 05/2004 a 02/2006, não havendo, desta forma, duplicidade de valores lançados, já que totalmente distintos os períodos do débito.

No mérito, a notificação refere-se às contribuições previdenciárias patronais não recolhidas pela recorrente que se entende abrigada na imunidade descrita pela Constituição Federal, em vista de possuir título de utilidade pública federal, estadual e municipal, registro no Conselho Nacional de Assistência Social e de estar buscando o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, bem como por dizer não remunerar diretores, aplicar seu resultado operacional na busca de seus objetivos institucionais e possuir escrita contábil.

De acordo com os elementos constantes dos autos a recorrente não possui isenção patronal das contribuições previdenciárias por todos os motivos bem expostos no relatório fiscal e confirmados pela decisão de primeira instância.

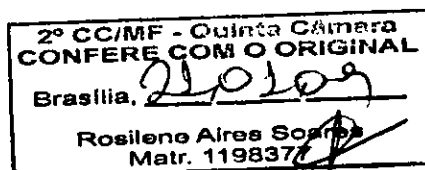
A entidade desde o início de suas atividades, em 28/06/1968, já estava obrigada ao cumprimento da Lei n.º 3.577/59, que exigia o título de utilidade pública federal como condição para a obtenção do benefício da isenção patronal das contribuições sociais.

Em 1977, passou a vigor o Decreto n.º 1.572/77, que revogou a Lei n.º 3.577/59, e resguardava o direito da instituição de usufruir o favor legal da isenção, desde que até a data da publicação da lei fosse portadora do certificado de entidade de fins filantrópicos com validade por prazo indeterminado, ou se expirado requeresse a sua renovação em noventa dias, bem como do título de utilidade pública federal, estipulando o prazo de noventa dias para que aquelas que não o possuíssem viessem a requerê-lo.

Particularizando a questão, vemos que a requerente só veio a possuir o Título de Utilidade Pública Federal em 25/05/1992, através de Decreto publicado no DOU de 26/05/1992 e a Secretaria Nacional de Justiça, através do seu Departamento de Justiça, Classificação, Títulos e Qualificação, informou ao INSS, através de Certidão de Inteiro Teor, que o pedido inicial da entidade datado de 10/11/1974, foi arquivado por força do Aviso n.º 188/80, de 27/03/1980, e a referida Certidão ressalta que no período em que o processo era estudado na Divisão de Outorgas, Títulos e Qualificação, a OSEC não detinha o título em questão, portanto não há que se falar em retroatividade à data do pedido.

Assim, antes de 25/05/1992, data em que a entidade foi reconhecida como de Utilidade Pública, não há que se falar em isenção patronal das contribuições sociais para a mesma, posto que não detinha cumulativamente os requisitos necessários ao gozo do benefício legal, tampouco pode a mesma se abrigar na tese do direito adquirido, pois até então a entidade não fruía do benefício isencional.

Seguindo, é de se notar que o Decreto n.º 1.572/1977, impediu a concessão de novas isenções, o que voltou a ser restabelecido apenas com a edição da Lei n.º 8.212/91, que no seu artigo 55, dispôs quais os requisitos devem ser cumpridos cumulativamente para que seja concedido o benefício legal, que deve ser requerido, na forma do parágrafo 1º.



Não consta dos autos que a recorrente tenha solicitado a isenção previdenciária e nem que a tivesse usufruindo por direito adquirido. Ou seja, a entidade nunca foi isenta das contribuições patronais previdenciárias, motivo pelo qual não foi emitido o Ato Cancelatório da isenção, como reclamado pela mesma. Com efeito, para aquelas entidades que usufruem da isenção patronal das contribuições previdenciárias, primeiramente deve ser emitido o Ato Cancelatório, e somente após decisão definitiva acerca do mesmo, serão emitidas as pertinentes notificações fiscais de lançamento de débito, se for o caso.

Todavia, no caso presente, a entidade não gozava da isenção, por não possuir a titularidade necessária quando da edição do Decreto n.º 1.572/77, pois não possuía o Título de Utilidade Pública Federal e, posteriormente já de posse do título, por não a ter solicitado ao Instituto Nacional do Seguro Social, quando da edição da Lei n.º 8.212/91.

Ademais, é também de se salientar que a partir de 05/03/1999, a entidade teve indeferido o seu pedido de renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, inclusive em grau de reconsideração.

Pelo exposto, não há que se falar em Ato Cancelatório, pois a isenção não foi concedida para ser cancelada. A entidade apenas se entendia isenta das contribuições patronais e por este comportamento se sujeitou a esta notificação fiscal de lançamento de débito por falta de cumprimento de obrigação principal e aos pertinentes autos de infração pelo descumprimento das obrigações acessórias decorrentes de seu auto-enquadramento como entidade filantrópica isenta, quando não detinha as condições necessárias para tanto.

A fiscalização ainda ressalta que a entidade remunera diretores, o que está descrito inclusive no seu estatuto, onde também consta que será efetuada partilha entre os sócios no caso de dissolução da sociedade. E, no que tange a aplicação em gratuidade foi constatado que a recorrente concedia bolsas de estudos a alunos não carentes, a filhos de funcionários, descontos globais a todos os alunos, que até possuiu uma empresa de turismo, se afastando, enfim dos parâmetros expressos na legislação para obter a concessão da isenção previdenciária.

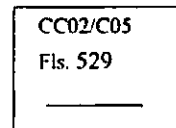
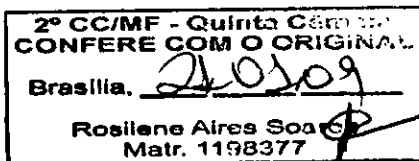
De toda forma, não cabe nesta notificação análise destes aspectos, eis que a mesma cinge-se à falta de recolhimento de contribuições previdenciárias pela recorrente que se entendia isenta delas, quando não o era. Não estamos aqui tratando de cancelamento de isenção.

Quanto às alegações acerca de seu direito à imunidade entendo que não assiste razão à recorrente, pelo que passo a mencionar a partir de estudo elaborado pela Procuradoria da República, do qual me valho para ilustrar o tema.

A imunidade é exclusão constitucional, do campo de incidência tributário, de certo fato, comportamento, situação, pessoa ou bem; enquanto isenção constitui dispensa de pagamento do tributo incidente, concedida por lei em atenção a certo fato, comportamento, situação ou pessoa ou bem da vida.

A Constituição Federal de 1988, além da imunidade de impostos para instituições de educação na forma do art. 150, VI, "c", CF/88, estabeleceu no seu art. 195, § 7º, imunidade quanto a contribuições previdenciárias apenas e tão somente para entidades beneficentes de assistência social *que atendam as exigências estabelecidas em lei*.

✱



Ressalte-se, portanto: imunidade quanto a contribuições previdenciárias não foi deferida a instituições de educação pela CF/88 e nem pela CF/67/69.

Para as instituições de educação, foi deferida imunidade de impostos, no art. 150, VI, "c", CF/88, da mesma forma como estabelecia a CF/67/69 no seu art. 19, "c". De impostos não se trata aqui.

Quanto a imunidade de impostos, exigiu o Código Tributário Nacional — cumprindo o papel que lhe impôs a Constituição de veicular as normas gerais em matéria tributária — em seu artigo 14, observância de requisitos mínimos pelas entidades destinatárias do benefício, como a não distribuição de parcela do patrimônio ou renda, a título de lucro ou participação no resultado; aplicação da integralidade dos seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais no País; e manutenção de escrituração de receitas e despesas em livros revistos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

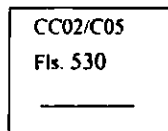
Nesse ponto, já ressaltado que a Constituição não estabeleceu como serviços públicos os pertinentes à educação, cumpre destacar também a sua especificidade e interesse social foi contemplada pela Constituição Federal, quando deferiu a imunidade de impostos a entidades educacionais, sem que se possa exigir que igual tratamento fosse dado quanto a contribuições previdenciárias.

Com a Constituição de 1988 foi deferida imunidade — embora o texto constitucional faça referência a isenção — para instituições beneficentes de assistência social *que cumpram os requisitos da lei*.

Antes da promulgação da Lei nº 8212/91 foi ajuizado o Mandado de Injunção nº 232-1 — RJ (Rel. o Min. Moreira Alves), pois desde a promulgação da Constituição, o dispositivo constitucional imunizante, reconhecido como de eficácia limitada, carecia de regulamentação.

Apreciando especificamente a imunidade de contribuições previdenciárias aqui tratada no referido Mandado de Injunção, decidiu o C. Supremo Tribunal Federal que: a) a norma constitucional carecia de regulamentação para permitir o gozo da imunidade; b) que os arts. 9º e 14 do CTN não serviam para a regulamentação exigida; e c) que a regulamentação podia ser feita por meio de lei ordinária.

Reconheceu o Supremo Tribunal Federal, em Seção Plenária, em julgamento ocorrido a 02/08/1991, que a disposição constitucional deferia direito público subjetivo a imunidade e, portanto, legitimava para o mandado de injunção a impetrante, para pleitear a fixação das regras necessárias para o gozo da imunidade. Considerou o C. STF que a ausência da edição da lei reclamada como instrumento indispensável de concretização do comando constitucional, inviabilizava o exercício dessa prerrogativa jurídico-tributária, bem como que não cabia adotar, mediante integração analógica, os artigos 9º e 14 do CTN para solucionar o caso concreto, mas sim determinar ao Congresso que procedesse a regulamentação da norma constitucional. Foram vencidos o Min. Marco Aurélio, Carlos Veloso e Celio Borja nessa parte, pois admitiam que o próprio STF, no mandado de injunção fixasse as regras para o gozo da isenção, procedendo integração analógica, com utilização dos artigos 9º a 14, CTN.



Tal decisão não faz coisa julgada *erga omnes*, mas, proveniente do Plenário Supremo Tribunal, a quem compete dizer a última palavra acerca da legitimidade das leis, é de extremo relevo e tem fundamentos sólidos.

Para a regulamentação, entretanto, não era exigível lei complementar. A Constituição, quando entende necessária a edição de lei complementar, faz a exigência de modo expresso; se não o fez, no caso, não cabe exigi-la.

Os arts. 9º e 14º, CTN, ademais, referem-se à imunidade de impostos, sem sombra de dúvida, eis que assim dispõem literalmente, e não à imunidade de contribuições previdenciárias. Concorre para certeza disso o fato de que o CTN precedeu a Constituição de 1988 e só esta veio a estabelecer a imunidade de contribuições: o CTN não podia regulamentar imunidade não concedida. Sua utilização somente poderia dar-se, eventualmente por analogia. Ocorre que analogia é método de integração do ordenamento jurídico somente passível de utilização na ausência de lei. Existindo lei, específica ademais, nem se pode colocar a questão.

Os que argumentam com a necessidade de edição de lei complementar para regulamentação da imunidade, partem da premissa de que imunidade constitui limitação ao poder de tributar e estas exigem lei complementar, nos termos do art. 146, CF. O CTN, embora formalmente lei ordinária, foi recebido pela CF/88 como a lei complementar que regulamenta as limitações ao poder de tributar. Os arts. 9º e 14 CTN, então, estabeleceriam a regulamentação necessária para a incidência da regra imunizante.

Entretanto, o certo é que entre as limitações constitucionais ao poder de tributar estabelecidas na Seção II do Título VI da Constituição Federal (arts. 150 a 152) acha-se estabelecida apenas a imunidade de impostos, sem qualquer referência a contribuições previdenciárias.

As contribuições previdenciárias têm seu regime próprio, estabelecido no Título VIII – Da Ordem Social, Capítulo II – Da Seguridade Social, Seção I – Disposições Gerais, da Constituição Federal. Localizada essa previsão fora do tópico que trata do Sistema Tributário Nacional, tem esse fato ensejado até que se lhes negue a qualificação de tributo.

Embora se atribua às contribuições natureza de tributário, as disposições do art. 195, CF denotam regime especial e próprio das contribuições previdenciárias, as quais sequer estão mencionadas no art. 145, CF que estabelece as espécies tributárias (impostos, taxas e contribuições de melhoria decorrentes de obras públicas).

O artigo 195, CF estabelece previsão de contribuições sociais e regime próprio para eles, de sorte que não lhes são aplicáveis toda as disposições pertinentes ao Sistema Tributário.

O Art. 195, CF estabeleceu expressamente os casos em que a regulamentação de suas disposições deve ser feita por meio de lei complementar, como, por exemplo, no § 4º, quando remete ao 154, I; no art. 195, § 11.

Também, não cabe dizer que a Constituição possa ser regulamentada quanto à instituição do tributo por meio de lei ordinária e somente pudesse ser regulamentada, quanto aos requisitos para gozo da imunidade por meio de lei complementar.

A

Por isso mesmo, é necessário buscar exclusivamente na norma imunizante a definição do campo de não incidência.

Quanto ao conceito de entidade beneficente de assistência social, o § 7º do artigo 195 estabelece que *são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências da lei.*

A definição do campo de não-incidência ou imunidade é dada pelo conceito de entidade beneficente de assistência social. Os requisitos que a lei estabelecer não podem restringir o conceito.

A seguridade social – que compreende saúde, previdência e assistência – segundo o art. 195, CF, deve ser financiada por toda a sociedade mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos estados, do Distrito Federal e dos Municípios e das contribuições sociais do empregador, do trabalhador, dos segurados da previdência, bem como parcela da receita de loterias.

As instituições beneficentes de assistência social são organizações da sociedade.

O art. 203, CF estabelece que a assistência social será prestada *a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social.* Ao assim estabelecer, coerentemente explicita que o necessitado destinatário da assistência social está dispensado de contribuir para a seguridade social.

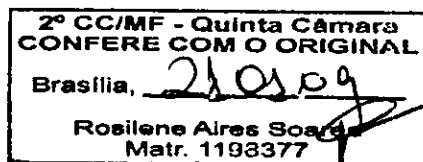
Se a sociedade também deve suportar a assistência social, só tem mesmo sentido desonerar dela o necessitado que é o seu destinatário e a entidade beneficente de assistência que atenda gratuitamente o carente. Quaisquer instituições, como agentes sociais, estão a prestar contribuições para a assistência social. Só aqueles que estrita e diretamente prestam assistência social em espécie – vale dizer, em serviços, diretamente aos carentes – são dispensados da colaboração em pecúnia.

O Ministro Célio Borja compreendeu e expôs claramente isso no seu voto quanto ao mérito do mencionado Mandado de Injunção: *a isenção concedida pelo § 7º do artigo 195 da Constituição às entidades beneficentes de assistência social, é em sentido próprio, imunidade que decorre da assunção, por particulares, de prestação social que incumbia coletivamente à sociedade ou ao Estado. Dá-se-lhes tratamento equânime, porque não se exige contribuição em pecúnia a quem já contribui com serviço cujo financiamento assim se diversifica."*

Em outro ponto, o Min Célio Borja afirmou: *sabe-se o que são os entes públicos; sabe-se o que são as instituições de assistência social. Ao exonerar estas últimas do pagamento de contribuição para a seguridade social, o constituinte introduziu no já citado § 7º do art. 195 outra nota distintiva: elas não de ser beneficentes, isto é, não exigirão pagamento daqueles aos quais fazem o bem.*

O art. 203, CF, concorre para reforçar o conceito de entidade beneficente de assistência social e estabelecer limites quanto às pessoas alvo e às finalidades da assistência social: "I – proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; II – amparo às crianças e adolescentes carentes; III – promoção da integração ao mercado de

*



trabalho; IV – habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária.

A educação pode ser forma de prestação de assistência social, por entidades beneficentes, às crianças e aos adolescentes (art. 203, II c.c. art. 227, CF) carentes, pois assegurado a estes também o direito à educação *com absoluta prioridade* e estabelecido o dever da família, da sociedade e do Estado, de assegurar esse direito.

Instituições de assistência social são aquelas que têm a assistência social em si mesma como fim. Entende-se como assistência social a prestação de serviços para atendimento de necessidades básicas de pessoas carentes de recursos para supri-las, sem que a instituição obtenha deles contraprestação ou pagamento do preço do serviço. A assistência social pode ser direcionada ao atendimento de necessidades específicas, como é a assistência médica ou a assistência jurídica, ou ainda a assistência educacional, mas sempre com o caráter de gratuidade e abrangência, dentro, é claro, do grupo de pessoas carentes de recursos e necessitadas dos serviços dentre aquelas indicadas no art. 203, CF, escolhidas como alvo pela entidade beneficente de assistência social,

Entidade beneficente de assistência social é, portanto, aquela que tem como objetivo suprir, desinteressadamente e sem retribuição, carências de pessoas ou grupos de pessoas dentre aquelas referidas no art. 203, CF, quanto a suas necessidades básicas.

O C. Supremo Tribunal Federal, intérprete por excelência da Constituição Federal, embora apreciando o caso sob a ótica do art. 19, III, "c", CF/67 (imunidade de impostos), por tudo isso e para afastar qualquer dúvida, deixou bem claro que a expressão *instituição de assistência social* identifica apenas as entidades que realizam *atendimento de caráter estritamente social, como o de assistência gratuita a pessoas carentes*. É o que ficou expresso no RE 108.120-SP, Relator o Min. Sydney Sanches (RE nº 108.120-SP, 1ª Turma, j. 8.3.88, DJ 8.4.88, PG 7476 - RTJ 125/750):

"Imunidade tributária. ISS. Instituição de Assistência Social. Art. 19, III, c.c. arts. 9º, IV "c" e 14, III, do Código Tributário Nacional.

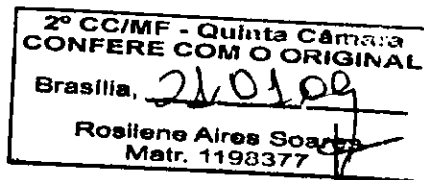
Não basta, para esse efeito, que a entidade preencha os requisitos do art. 14 e seus incisos, do CTN. É preciso, além disso, que se trate de instituição de assistência social.

Hipótese não caracterizada, pois a recorrente, conforme seus estatutos, só presta serviços de assistência onerosa a seus associados, mediante contraprestação mensal, como entidade de previdência privada ou de auxílio mútuo, sem realizar atendimento de caráter estritamente social, como o de assistência gratuita a pessoas carentes".

Agora veremos a regulamentação da imunidade através da Lei nº 8.212/91, que assim dispõe no seu artigo 55, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.732/98:

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

1



I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

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;

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

** Inciso III com redação dada pela Lei nº 9.732, de 11/12/1998 (DOU de 14/12/1998, em vigor desde a publicação).*

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

§ 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.

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar.

** § 3º acrescido pela Lei nº 9.732, de 11/12/1998 (DOU de 14/12/1998, em vigor desde a publicação).*

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.

** § 4º acrescido pela Lei nº 9.732, de 11/12/1998 (DOU de 14/12/1998, em vigor desde a publicação).*

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento.

** § 5º acrescido pela Lei nº 9.732, de 11/12/1998 (DOU de 14/12/1998, em vigor desde a publicação).*

Já se evidenciou a desnecessidade de lei complementar para a regulamentação do § 7º do art. 195, CF.

A

É certo também que se entendeu desde logo que o art. 55 da Lei 8212/91 regulamentava a imunidade constitucional, embora a norma constitucional e o referido dispositivo da lei fizessem referência a isenção.

A utilização de nomenclatura equivocada pela lei não conduz à sua invalidade.

Se a lei não excede, nem restringe, o que foi concedido pela Constituição; se o seu conteúdo está em harmonia com o estabelecido pela Lei Maior, não há razão para declaração de inconstitucionalidade.

Estabelecido o conceito de entidade beneficente de assistência social, como antes exposto, e extraído que a gratuidade da prestação de serviços a pessoas carentes é da sua essência, não se vê em que tenha a lei desbordado dos limites de não incidência estabelecidos na norma imunizante.

Se entidades beneficentes de assistência social são as que prestam serviços gratuitamente a pessoas carentes, em nada restringe a imunidade constitucional estabelecer entre os requisitos ali previstos para o gozo do benefício que a entidade III – promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência.

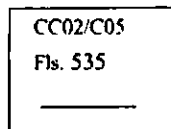
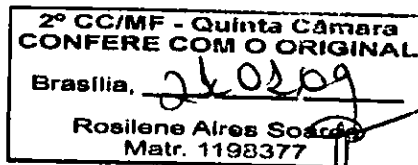
Note-se: a gratuidade é do conceito de entidade beneficente de assistência social. A assistência social é o objetivo, a finalidade da instituição social e, como se viu, só há sentido na desoneração de qualquer instituição empregadora quanto à contribuição social — para qual deve a sociedade como um todo contribuir, e especialmente os empregadores, compulsoriamente, com valor em pecúnia — quando, em lugar, preste sua colaboração para a assistência social em espécie.

Não há outra razão para que se defira ao empregador imunidade de contribuições previdenciárias sobre a sua folha de salários a não ser porque já realiza a assistência social gratuita a pessoas carentes e com isso já presta, em espécie, a contribuição devida por toda a sociedade, para a assistência social.

Por fim, não se pode no momento atual fechar os olhos à realidade e negar que a prestação de serviços de educação é atividade altamente lucrativa, particularmente quanto ao ensino superior e que o sistema previdenciário – aos quais são carreadas as contribuições previdenciárias das quais a recorrente quer desonerar-se – é, ao contrário, altamente deficitário.

Não pode ser caracterizada como entidade beneficente de assistência social entidade de educação, ou entidade mantenedora de instituição privada de ensino que se dedique prioritariamente à prestação de serviços mediante contraprestação em dinheiro. O ensino, à evidência é objetivo central das entidades educacionais e por este a elite – em regra — da sociedade brasileira paga, já que esta é a sua atividade. Os serviços gratuitos por ventura prestados destinam-se ao treinamento e aperfeiçoamento dos alunos, benefícios indiretos a funcionários, pela concessão de bolsas de estudos a eles ou seus dependentes e são prestados de modo excepcional, adjetivo, acidental, quando não para atender as exigências do Ministério da Educação e Cultura.

Fica também evidente a impossibilidade de equiparação da recorrente a entidades realmente assistenciais como as APAE's e outras tantas dedicadas à benemerência,



ao auxílio aos necessitados. Entre os fins da recorrente não está e nem ela o proclama, fazer caridade, ser altruísta, proteger a família, a infância e a velhice carente, os doentes.

Por outro lado, também não podem ser esquecidos os princípios da universalidade e da solidariedade em matéria de custeio da seguridade social. De acordo com o princípio da universalidade, compreende-se a proteção coletiva dos riscos sociais como garantia de inclusão de todos os cidadãos no sistema de segurança social, através da contribuição de todos aqueles que têm capacidade para tanto, ainda que não usufruam dos benefícios de tal sistema.

As prestações garantidas de modo padronizado para todos se dão em base de solidariedade, tanto intergeracional - para que a geração mais nova contribua para possibilitar as prestações oferecidas à mais velha, com a expectativa de no futuro recebê-las também-, quanto transgeracional - para que a geração atual contribua em favor das próximas que estão por vir.

Desses princípios denota-se que a seguridade social está fundada sobre as bases da proteção social através do custeio universal pelas pessoas físicas e jurídicas capazes de contribuir. Para tanto, confere imunidade de contribuição, ou seja, deixa de fora do custeio de suas prestações somente aqueles que possam oferecer, em contrapartida, algum benefício dentro do mesmo sistema de seguridade social, mais especificamente, numa de suas vertentes, a assistência social. Nesse contexto, não se justifica a inclusão de entidades que atuam no setor da educação, como atividade principal, entre as entidades beneficiadas pela obtenção da imunidade do artigo 195, § 7º, c/c artigo 55 da Lei 8.212/91, mesmo que alguma caridade faça.

A matéria relativa aos diferentes destinatários da imunidade de impostos e das contribuições da seguridade social já foi objeto de apreciação pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, nos autos do Agravo de Instrumento, processo n.º 2004.03.00.018192-7, relatora Desembargadora Federal Consuelo Yoshida, com a seguinte ementa:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE DO ART. 195, § 7º DA CF/88. INSTITUIÇÃO DE ENSINO. ENQUADRAMENTO COMO ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

1. A Magna Carta, em seu art. 195, § 7º, estabelece que "são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei."

2. As instituições de educação não foram especificamente contempladas pela referida regra imunizante, pois a elas o legislador não fez nenhuma referência expressa, como o fez no artigo 150, VI, c, da Lei Maior, dispositivo que se refere exclusivamente aos impostos.

3. Impossibilidade de se enquadrar a instituição de ensino como entidade beneficente de assistência social, a que alude a citada norma constitucional, mormente se considerado o recebimento de contraprestação pelos serviços prestados, situação que não se compatibiliza com aquela que norteia a assistência social beneficente, ou seja, a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem deles necessitem.

4. Agravo de instrumento improvido e agravo regimental prejudicado.

Consideradas as destinações de impostos e contribuições sociais e a vinculação destas aos princípios próprios da seguridade social, fez então o constituinte a mencionada diferenciação, considerando a diversidade das duas espécies tributárias.

No mesmo sentido, já se manifestou o Tribunal Regional Federal da 1ª Região: *"a apelante é uma entidade de educação, sem fins lucrativos, conforme se extrai da leitura dos autos e faz jus à isenção de impostos, não de contribuições sociais, destinadas ao financiamento da Seguridade Social. Esse é o entendimento do TRF – 1ª Região"* (conforme voto do relator, AMS n.º 1999.01.00.113791-1/MG, Desembargador Miguel Ângelo Lopes).

Conforme as características da assistência social, suas prestações são incompatíveis com qualquer contraprestação remuneratória do serviço por parte do beneficiário, o qual, por definição, é favorecido exatamente por não ter qualquer condição de responder pelo mínimo que seja. Essas prestações atendem necessidades básicas, primordiais, mínimas, não configurando uma atividade que permite a gratuidade, mas para a qual a mesma é desnecessária.

A educação e saúde, por outro lado, enquanto prestada pelo particular é atividade econômica em sentido estrito, como ensina Eros Roberto Grau (A Ordem Econômica na Constituição de 1988, Malheiros, 7ª ed., p. 147):

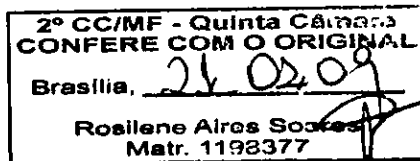
"Cumpre distinguir, desde logo, os serviços públicos privativos dos serviços públicos não privativos. Entre os primeiros, aqueles cuja prestação é privativa do Estado (União, Estado-membro ou Município), ainda que admitida a possibilidade de entidades do setor privado desenvolvê-los, apenas e tão somente, contudo, em regime de concessão ou permissão (art. 175 da Constituição de 1988). Entre os restantes – serviços públicos não privativos – aqueles que têm por substrato atividade econômica que tanto pode ser desenvolvida pelo Estado, enquanto serviço público, quanto pelo setor privado, caracterizando-se tal desenvolvimento, então, como modalidade de atividade econômica em sentido estrito. Exemplos típicos de serviços públicos não privativos temos nas hipóteses de prestação de serviços de educação e saúde. Quando sejam eles prestados pelo setor privado – arts. 209 e 199 da Constituição de 1988 – atuará este exercendo atividade econômica em sentido estrito. De outra parte, tanto a União quanto os Estados-membros e os Municípios poderão (deverão) prestá-los, exercendo, então, atividade de serviço público".

Os objetivos, as circunstâncias e a natureza das prestações afastam as entidades de ensino universitário, os hospitais e os planos de saúde, ainda que em parte prendidas por algum nível de gratuidade, do conceito de assistência social.

Para se entender o alcance do dispositivo constitucional quando se refere a entidades beneficentes de assistência social, não se pode desconsiderar qual, pois, o propósito, os fins e a aplicação da assistência social.

Quanto a esta, aponta Pinto Ferreira (Comentários à Constituição Brasileira, 7.º volume, editora Saraiva):

"A assistência social tem sobretudo como finalidade eliminar a pobreza e a marginalização de grupos que, pela falta de trabalho,



deficiência física ou mental, não possam integrar-se devidamente na vida econômico-social do País"

De ser feita aqui então diferenciação bem trazida pelo professor Celso Barroso Leite entre filantropia e assistência social. Diz o autor referido (Filantropia e Assistência Social, LTr):

O conceito de filantropia é amplo, complexo, voltado em geral para ações de maior porte e por vezes de efeitos menos objetivos e menos diretos, destinadas inclusive a pessoas que desfrutam de satisfatórias condições de vida. O de assistência social, mais modesto, diz respeito sobretudo a programas essenciais ou até emergenciais, destinados a pessoas que dependem para a própria subsistência ou pouco mais, isto é, pessoas necessitadas, carentes.

A diferença que mais nos interessa aqui é que filantropia é gênero e assistência social uma das suas espécies, donde resulta que toda entidade de assistência social é filantrópica, mas nem toda entidade filantrópica é de assistência social

A assistência de que se trata configura subespécie da seguridade social, de acordo com os apontamentos de José Guilherme Ferraz da Costa (Incentivos Fiscais na Seguridade Social, tese de mestrado, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2004, pg. 34):

"Parece-nos nítido que o subsistema de assistência social reflete também o ideário de seguridade social por buscar suprir as imperfeições do subsistema de previdência social, abrangendo pessoas necessitadas que restam excluídas da proteção deste último, mediante prestações pecuniárias e materiais personalizadas, que garantam a sobrevivência digna dos segmentos mais frágeis da sociedade"

Observou-se que o aparato da assistência social deve suprir necessidades individuais que acabam se tornando relevantes para a sociedade, por buscar um padrão mínimo existencial igualitário a ser garantido aos mais carentes, não atendidos pela proteção previdenciária estatal, como um subsistema da seguridade social.

Especificamente quanto à renúncia de tributos que constituem receita da seguridade social, não faz sentido que o Estado deixe de recolher essas receitas para beneficiar entes que não promovam atendimentos nos moldes que poderiam se inserir no âmbito da assistência social que pretende promover. Nessa linha, José Guilherme Ferraz da Costa, ("Incentivos fiscais...", p. XX):

"De modo coerente, o texto original da Constituição Federal contemplou incentivo fiscal consistente na renúncia de receitas de contribuições para a seguridade social apenas em relação aos entes privados que promovam ações de assistência social, cuja clientela está na base da pirâmide social, partindo-se do pressuposto de que se trata dos mesmos beneficiários da assistência social estatal, que seria acionada para protegê-los na ausência de iniciativa privada equivalente".

Assim, de modo contrário, a extensão da imunidade a entidades que não tenham como atividade principal a garantia de mínimos sociais aos necessitados significaria subtrair recursos destinados à seguridade social (ou seja, da própria assistência social pública), o que contraria os princípios da solidariedade e da universalidade de contribuições.

Quanto ao alegado direito adquirido, não há o que se falar, porque a entidade nunca atendeu aos requisitos descritos na legislação para usufruir da isenção.

Ademais, no caso, nenhuma lei garantia, nem a Constituição estabelecia que imunidade de contribuições previdenciárias seria concedida a entidades educacionais. A redação original do art. 55 da Lei 8212/91 que, em excesso à imunidade constitucional deferiu isenção a entidades que não se qualificavam como beneficentes de assistência social, pois não tinham por finalidade a prestação de serviços gratuitos de assistência social, não o fez com cunho de definitividade, para todo o sempre. Não cabe argumentar, destarte, com aquisição de direito a gozar para sempre da isenção. Note-se que benefício tributário perpétuo, se admissível fosse, teria de ser expresso, pois o comum, o ordinário, é a possibilidade de alteração das leis. É da essência do Poder Legislativo conservar o poder de revisão da legislação e é da índole da lei nova revogar a anterior que disponha sobre a mesma matéria de modo diverso.

Na relação jurídico tributária, atos jurídicos que constituam fato gerador de tributo podem ser considerados perfeitos e acabados sob a incidência de uma lei e excluírem-se da incidência de incidência tributária que posteriormente venha a ser estabelecida.

Entretanto, no caso dos autos não há que se falar em direito adquirido, pois a entidade em nenhum momento usufruiu da isenção patronal das contribuições previdenciárias, conforme já exposto no Relatório Fiscal da Notificação, no Acórdão recorrido e neste voto.

Por todo o exposto,

Voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 05 de novembro de 2008


LIEGE LACROIX THOMASI

