



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 15758.000451/2010-41
Recurso Voluntário
Acórdão n° **2401-010.146 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 14 de setembro de 2022
Recorrente FUNDAÇÃO DO ABC
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Exercício: 2006, 2007

DIREITO ADQUIRIDO. IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

Mesmo as entidades que estavam resguardadas, por força do direito adquirido, da exigência de requerer à Administração Tributária o reconhecimento da imunidade das contribuições sociais, para manter essa condição deveriam comprovar o atendimento aos requisitos legais para fruição do benefício, previstos na legislação de regência.

EMB. DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.622/RS (STF). LEI COMPLEMENTAR. LEI ORDINÁRIA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.

O Supremo Tribunal Federal assentou que aspectos meramente 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.

IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ART. 195, § 7º, DA CF/88. ART. 55 DA LEI 8.212/91. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS. ABRANGÊNCIA. LEI N.º 11.457/07.

As contribuições destinadas a terceiros enquadram-se como contribuições sociais gerais (art. 240 da CF), não estando abrangidas pela imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal. Cabe observar que a Lei n.º 11.457/07 criou hipóteses de isenção no tocante às contribuições sociais previstas em lei a outras entidades ou fundos para aqueles sujeitos passivos que ostentem a imunidade insculpida no art. 195, § 7º, da Carta Magna e disciplinada no art. 55 da Lei n.º 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Votou pelas conclusões o conselheiro Rayd Santana Ferreira.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (e-fls. 121 e ss).

Pois bem. Trata-se de autuação contra a empresa em referência a qual tem por objeto contribuições sociais destinadas aos Terceiros (FNDE, SEBRAE, INCRA, SESC e SENAC) incidentes sobre remunerações de segurados empregados que lhe prestaram serviços. Não obstante as remunerações dos segurados tenham sido declaradas em GFIP, as contribuições em apreço não foram, posto que a autuada indevidamente declarava-se isenta, ou seja, informava estar enquadrada no código FPAS 639.

A autuação foi organizada em dois levantamentos: "*F — Remuneração*" e "*F2 — Remuneração Unidade Graduação*", sendo a *Unidade Graduação* a Faculdade de Medicina (CNPJ 57.571.275/0007-98), enquadrada nos códigos CNAE 85.32-5-00 e FPAS 574-0.

Informa a Fiscalização que a Fundação do ABC, instituída por meio de leis municipais promulgadas pelos Municípios de Santo André, São Bernardo do Campo e São Caetano do Sul, foi inscrita no Registro Público da Comarca de Santo André. Possui diversas unidades, dentre elas hospitais, faculdades e centro de saúde.

A entidade teve sua isenção cancelada pelo INSS por meio do Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais n.º 21432/002/2003, proposto pela Decisão-Notificação n.º 21.432/765/2003 referente ao Processo n.º 37307.003660/2003-69.

O recurso interposto pela entidade foi julgado improcedente pelo Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS), por meio do Acórdão n.º 3030, de 16 de dezembro de 2005.

Durante a ação fiscal, a autuada informou que havia perdido a isenção das contribuições em apreço e que lhe havia sido exigido o pagamento de contribuições sociais. A cobrança encontra-se em fase judicial e os embargos oferecidos encontram-se pendentes de julgamento.

A fundação noticiou que possui Certidão do Conselho Nacional de Assistência Social deferido pela Resolução n.º 003/2009 por força da Medida Provisória n.º 446, de 2008, em razão de pedido protocolizado sob o n.º 71010.002484/2004-92. A mencionada certidão tem validade de 18/11/2004 a 17/11/2007. Para o período subsequente, o CEBAS foi concedido pela Resolução 007/2009 em obediência à citada medida provisória.

Acerca das penalizações, informou a Fiscalização que a legislação vigente antes da publicação da Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, é mais benéfica à

atuada, resultando na exigência de multa de mora cumulada com a multa isolada por falta de declaração de contribuições em GFIP.

A atuada apresentou sua impugnação por meio do instrumento de fls. 41/60, alegando, em síntese:

1. Alega que não foram recolhidos os tributos exigidos pela Fiscalização porque possui os requisitos necessários para o gozo da imunidade.
2. Assinala que obteve o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social em 27/08/1975, quando vigia a Lei n.º 3.577, de 4 de julho de 1959.
3. Segundo a mencionada lei, três condições deveriam ser observadas para que a entidade usufrísse da isenção das contribuições em apreço: a) fosse considerada entidade de fins filantrópicos; b) fosse reconhecida de utilidade pública; c) não remunerasse os membros de sua diretoria.
4. Como havia sido emitido o Certificado pelo Conselho Nacional do Serviço Social (CNSS), desde 1974, gozava da isenção.
5. Na continuação, ataca os fundamentos do ato de determinou o cancelamento de sua isenção, pois não foi observado que o § 1º do artigo 55 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, garantiria o benefício da isenção das contribuições sociais às entidades que já possuíam o direito adquirido sob a égide da Lei n.º 3.577, de 1959.
6. Comenta que o Decreto n.º 752, de 16 de fevereiro de 1993, ao pretender regulamentar o inciso II do artigo 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, ultrapassou os limites estabelecidos no § 1º do mencionado artigo 55.
7. Sustenta que as entidades que já gozavam da isenção têm direito a permanecerem nesta condição e à obtenção do CEBAS, acreditando que a tese é aceita pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ). Transcreve o acórdão proferido no Mandado de Segurança n.º 8.867/DF, que adota a tese exposta.
8. O direito adquirido à isenção é garantido pelo inciso XXXVI do artigo 5º da Constituição Federal, não podendo ser suprimido, nos termos do § 4º do artigo 60 do Diploma Fundamental. Chega ao mesmo resultado com a aplicação do princípio da irretroatividade das leis.
9. Conclui pela impossibilidade de cancelamento unilateral da isenção que lhe foi concedida sob a égide da Lei n.º 3.577, de 1959.
10. Prossegue, argumentando que a imunidade tributária deve ser disciplinada por lei complementar, nos ditames do inciso II do artigo 146 da Constituição Federal. Por conseguinte, cumpridas as determinações do artigo 14 do Código Tributário Nacional (CTN), a entidade poderá gozar da imunidade.
11. Considera equivocado a interpretação do Fisco de que a imunidade somente será usufruída nos termos do artigo 55 da Lei n.º 8.212, de 1991. O entendimento fiscal não leva em consideração princípios constitucionais expressos e implícitos.
12. Assevera que integra o Terceiro Setor e que deve ser equiparada às instituições de assistência social tratadas na alínea "c" do inciso VI do artigo 150 da Magna Carta.
13. Considera incontroverso o atendimento aos incisos I, II e III do artigo 14 do CTN, devendo o artigo 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, ser afastado por inconstitucionalidade.

14. Na continuação, alega que o fundamento legal utilizado pela Fiscalização foi revogado pela Lei n.º 12.101, de 27 de novembro de 2009, que já vigia quando da lavratura da autuação impugnada.
15. Assim, no momento em que foi autuada, não estava mais em vigor o inciso III do artigo 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, o qual serviu de fundamento para o cancelamento da isenção.
16. Sustenta que o atendimento ao disposto no artigo 10 da Lei n.º 11.096, de 2005, que versa sobre o PROUNI, é suficiente para permanecer na condição de imune.
17. Informa que aderiu ao PROUNI e que cumpre as disposições legais.
18. Por gozar das benesses disciplinadas pela Lei n.º 12.101, de 2009, requer a sua retroatividade.
19. Resume a tese defendida: tinha direito adquirido à imunidade, o qual não impede que lei superveniente retroaja para beneficiá-la.
20. No tópico seguinte da impugnação, passa a discorrer sobre o CEBAS, certificado que possuiu sem solução de continuidade. Em sendo portadora do mencionado certificado, tem direito à imunidade tributária.
21. Encerra suas argumentações, defendendo que a sua condição de imune válida a declaração em GFIP do código FPAS 639.
22. Requer, por derradeiro, que a autuação seja julgada improcedente.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 121 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Exercício: 2006, 2007

ISENÇÃO PREVIDENCIÁRIA. O artigo 55 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, regulamentou o disposto no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal.

DIREITO ADQUIRIDO. As entidades que tinham direito adquirido à isenção, nos ditames do Decreto-Lei n.º 1.572, 1 de setembro de 1977, devem observar as disposições do artigo 55 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, para continuarem a usufruir o benefício fiscal.

CANCELAMENTO DE ISENÇÃO. Cancelada a isenção das contribuições sociais destinadas aos Terceiros, a entidade, para deixar a condição de contribuinte, deve requerer nova isenção ao Fisco, segundo a legislação então vigente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte, por sua vez, inconformada com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 139 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos apresentados em sua impugnação.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário interposto.

Em sessão realizada no dia 14 de maio de 2014, os membros do colegiado, por meio da Resolução n.º 2401-000.370, decidiram converter o julgamento em diligência, com a finalidade de a autoridade fazendária trazer à colação o inteiro teor dos Embargos à Execução

opostos pela contribuinte nos autos da Execução Fiscal, bem como eventuais decisões já exaradas nos autos de aludido processo judicial, para fins de verificar a concomitância entre as discussões administrativa e judicial.

Por meio da emissão de Resolução n.º 2401-000.370 – 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/MF, foi convertido o julgamento em diligência, para que a interessada tomasse ciência da Resolução e providenciasse a juntada aos autos, do inteiro teor dos Embargos à Execução Fiscal, em que discute o direito à imunidade das contribuições previdenciárias, bem como, eventuais decisões já exaradas nos autos do processo judicial, oportunizando-lhe, manifestar-se sobre a diligência no prazo estabelecido na legislação de regência.

A interessada tomou ciência da Resolução em 18/06/2014, apresentando manifestação em 22/07/2014, fora do prazo estabelecido, salientando que, conforme andamento processual, os autos dos Embargos à Execução Fiscal autuados sob n.º 0005907-42.2007.4.03.6126, estão conclusos com o Relator, motivo pelo qual, não foi possível a extração de cópia dos autos.

Foi providenciada a juntada aos autos, das cópias dos autos que a interessada possui em seus arquivos, bem como, consulta à situação das dívidas inscritas, indicando que se encontram baixados por Despacho Decisório.

A interessada apresentou manifestação em atendimento à Solicitação de Diligência (fls. 234 a 239) com juntada de documentos (fls. 240 a 405).

Não obstante o regular processamento, em decisão monocrática, exarada pelo Ministro Marco Aurélio, do Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE 566622/RS, publicada no DJE n.º 140, em 04/07/2016, foi determinado, nos termos do artigo 1.035, § 5º, do Código de Processo Civil/73, a suspensão do curso de processos que veiculem o tema, obstaculizando o acionamento, pela Administração Pública, do artigo 55, da Lei n.º 8.212/1991.

Dessa forma, por se tratar de processo sobre imunidade de contribuições previdenciárias de entidades beneficentes, e por haver pronunciamento do Supremo Tribunal Federal determinando a suspensão de processos que veiculem o tema, os presentes autos foram encaminhados para sobrestamento.

Em seguida, considerando que o Recurso Extraordinário n.º 566.622, que tinha como objeto o gozo da imunidade de contribuições sociais prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, c/c artigo 55 da Lei n.º 8.212/1991, na redação que esta possuía após os acréscimos da Lei 9.528/97, teve o julgamento dos referidos embargos de declaração finalizado, os autos retornaram para prosseguimento do julgamento.

Por fim, os autos foram devolvidos a este Conselheiro para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário interposto.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

Por fim, destaco que não vislumbro a hipótese de concomitância entre as discussões administrativa e judicial, eis que o presente lançamento diz respeito às competências dos anos-calendário 2006 e 2007 e que diferem, portanto, das competências que são objeto de discussão nos Embargos à Execução Fiscal, autuados sob n.º 0005907-42.2007.4.03.6126, conforme documentação acostada aos autos.

A propósito, em consulta ao andamento processual no sítio do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, constato que foi negado provimento ao reexame necessário, em razão da sentença que, em sede de embargos opostos por FUNDAÇÃO DO ABC em face da execução fiscal lhe ajuizada pela Fazenda Pública, cobrando valores (01 a 13 de 1993), (01 a 13 de 1994) e (01 a 13 de 1995), julgou-os procedentes, extinguindo o feito nos termos do art. 269, IV do antigo Código de Processo Civil c/c art. 173 do Código Tributário Nacional, ao fundamento de que os valores exequendos foram atingidos pela decadência.

Assim, não foi vertida naquele processo qualquer discussão sobre o mérito, ocorrendo o trânsito em julgado em razão do reconhecimento de que os valores cobrados pela fiscalização teriam sido fulminados pela decadência.

2. Mérito.

Inicialmente, alega a recorrente que o Certificado de Filantropia concedido sob a égide da Lei 3.577/59, não pode ser cancelado unilateralmente, tendo em vista que existe norma específica que o resguarda, na qual configura verdadeiro ato jurídico perfeito, não podendo norma o posterior retroagir para revogar benefícios concedidos pela própria administração, sob pena de grave violação ao art. 5º, XXXVI, da Constituição de 1988, em detrimento da segurança jurídica e, conseqüentemente, da própria sociedade.

Afirma, ainda, que a lei competente para disciplinar os requisitos ao gozo da imunidade determinada pelo texto constitucional deve ser a lei complementar, em razão principalmente, de se tratar de matéria própria às limitações do poder de tributar e em face do que dispõe o artigo 146, II, da Constituição da República Federativa do Brasil.

Sendo assim, alega que a imunidade tributária apenas estaria condicionada ao preenchimento dos requisitos dispostos no artigo 14 do CTN, que foi recepcionado pela atual Constituição como lei complementar, e não pelo art. 55, da Lei n.º. 8.212/91.

Para além do exposto, a recorrente entende que cumpre integralmente os requisitos para obtenção do benefício da imunidade, previstos no artigo 55, da Lei n.º 8.212/91, motivo pelo qual alega que está isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23, todos da Lei n.º 8.212/91.

Afirma, ainda, que possui o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), o que lhe garante a imunidade tributária, uma vez que preenchidos os requisitos constitucionais, inclusive em relação às contribuições previdenciárias objeto do lançamento.

Prosseguindo em suas razões recursais, a recorrente alega que o fundamento legal utilizado pela Auditoria Fiscal para elaborar o presente Auto de Infração teria sido revogado pelas disposições contidas na Lei n.º 12.101/99.

Nesse sentido, pontua que a fiscalização efetuou o presente lançamento por entender que a entidade não teria comprovado a aplicação em gratuidade de pelo menos 20% (vinte por cento) de sua receita bruta, conforme art. 55, III, da Lei n.º 8.212/91, que teria sido revogado.

Afirma, ainda, que a legislação em vigor modificou as regras para obtenção da imunidade em relação as entidades que, além de atuar em área distinta da educação e também atue na educação superior. Para essas entidades, aplicar-se-ia o disposto no artigo 10 da Lei n.º 11.096, de 13 de janeiro de 2005, ou seja, aplica-se as regras do PROUNI.

Dessa forma, por entender que uma vez que satisfaz a obrigação contida no art. 12, §6º da Lei n.º 12.101, de 27 de novembro de 2009, combinado com artigo 10 da Lei n.º 11.096/2005, afirma ter o direito a imunidade referente às contribuições previdenciárias, não havendo, portanto, a necessidade de aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços.

Entende, ainda, que deve ser aplicado ao caso a benesse da retroatividade benigna da legislação tributária, em consequência, a aplicação da Lei n.º 12.101, de 27 de novembro de 2009.

Prosseguindo em suas razões recursais, a recorrente alega que o ato cancelatório n.º 21432/002/2003, fundamentado pela ausência de comprovação de aplicação de ao menos 20% (vinte por cento) da receita bruta em gratuidade, deveria ser cancelado, por entender que a referida comprovação foi demonstrada, tanto que é certificada pelo CNAS como entidade beneficente de assistência social.

Dessa forma, uma vez que a entidade comprovou a certificação de entidade beneficente de assistência social, restaria desobrigada de demonstrar a aplicação da gratuidade.

Afirma, pois, que a Fundação do ABC demonstrou o cumprimento aos incisos I e II, com apresentação do CEBAS e do Título de Utilidade Pública Federal, ficando, portanto, suprida a necessidade do cumprimento aos incisos III, IV e V do artigo 55 da Lei 8.212/91.

Por fim, questiona o pagamento de multa em razão de ter utilizado o código FPAS 639, por entender que está imune às contribuições previdenciárias, além de possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS.

Antes de adentrar ao exame de mérito da matéria posta nos autos, cumpre fazer considerações sobre a legislação de regência.

Pois bem.

Inicialmente, cabe destacar que o crédito encartado no presente Auto de Infração tem por objeto contribuições sociais destinadas aos Terceiros (FNDE, SEBRAE, INCRA, SESC e SENAC) incidentes sobre remunerações de segurados empregados que lhe prestaram serviços. Não obstante as remunerações dos segurados tenham sido declaradas em GFIP, as contribuições em apreço não foram, posto que a autuada indevidamente declarava-se isenta, ou seja, informava estar enquadrada no código FPAS 639.

A esse respeito, cabe destacar que a redação do art. 195, § 7º, da Constituição Federal foi precisa, ao consignar expressamente que são “isentas” de **contribuição para a seguridade social** as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Tem-se, portanto, que a imunidade prevista no art. 195, §7º, da Constituição foi destinada às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, apenas no tocante às **contribuições para a seguridade social**, nesse rol enquadradas as contribuições previdenciárias a cargo do empregador (quota patronal e RAT, previstas nos incisos I e II do artigo 22 da Lei 8.212/1991; e COFINS e CSLL, previstas nos incisos I e II do artigo 23 da referida lei), não abarcando as contribuições destinadas a terceiros.

Cumprе observar, inclusive, a existência de precedente no STF *no sentido de que a imunidade prevista pelo art. 195, § 7º, da Constituição Federal é restrita às contribuições para a seguridade social e, por isso, não abrange as contribuições destinadas a terceiros* (STF, ARE 744723 AgR/SC, PRIMEIRA TURMA, Rel. Min. Rosa Weber, 17/03/2017).

Em que pese a imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal não abarcar as contribuições destinadas a terceiros, já que tais contribuições não se constituem, essencialmente, em contribuições à seguridade social, verdade é que a Lei n.º 11.457/07, que entrou em vigor em maio de 2007, criou hipóteses de isenção no tocante a essas contribuições para aqueles sujeitos passivos que ostentarem a imunidade inculpada no art. 195, § 7º, da Carta Magna e disciplinada no art. 55 da Lei n.º 8.212/91. Aqui, releva destacar que a isenção prevista no art. 3º, § 5º, da Lei n. 11.457/2007 não se confunde com a imunidade a que se refere o art. 195, § 7º, da CF/1988, pois possuem naturezas distintas. Enquanto a isenção decorre de enunciados que informarão a norma (de conduta) tributária, a imunidade, por sua vez, integra a norma constitucional de competência¹. Nesse sentido, é de se ver a redação do art. 3º da Lei n. 11.457/2007, *in verbis*:

Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2 desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.

[...]

§5º Durante a vigência da isenção pela atendimento cumulativo aos requisitos constantes dos incisos I a V do caput do art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, deferida pela Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, pela Secretaria da Receita Previdenciária ou pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, não são devidas pela entidade beneficente de assistência social as contribuições sociais previstas em lei a outras entidades ou fundos.

§6º Equiparam-se a contribuições de terceiros, para fins desta Lei, as destinadas ao Fundo Aeroviário - FA, à Diretoria de Portos e Costas do Comando da Marinha - DPC e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA e a do salário-educação.

Tem-se, pois, que o art. 3º, §§ 5º e 6º, da Lei n. 11.457/2007, expressamente previu isenção em relação às contribuições destinadas a terceiros – e ao INCRA, a ela equiparada, para as entidades que gozam de imunidade quanto às contribuições previdenciárias. O mesmo dispositivo também fez referência expressa às contribuições para o **salário-educação**.

Em outras palavras, malgrado não se cuide propriamente da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, já que as contribuições a terceiros não se constituem, essencialmente, em contribuições à seguridade social, pois que a sua classificação específica dependa da respectiva finalidade, a Lei n.º 11.457/07 criou hipótese de isenção no tocante a essas

¹ LEITE, Matheus Soares. Teoria das Imunidades Tributárias. São Paulo. PerSe, 2016. p. 105.

contribuições, inclusive ao INCRA, a ela equiparada, para os sujeitos passivos que ostentem a imunidade inculpada no art. 195, §7º, da Constituição Federal e disciplinada no art. 55, da Lei n.º 8.212/91.

Nesses termos, embora a imunidade não atinja as contribuições devidas a terceiros, o art. 3, §§ 5º e 6º, da Lei n.º 11.457/07 assegura o direito das entidades que atendem os requisitos previstos para a imunidade à isenção quanto às contribuições devidas a terceiros, inclusive de forma retroativa, fazendo referência à vigência da isenção pelo atendimento dos requisitos cumulativos constantes dos incisos I a V do *caput* do art. 55, da Lei n.º 8.212/91.

Verifica-se, portanto, que há, em favor das entidades beneficentes de assistência social, previsão legal de isenção de contribuições sociais, enquadrando-se nesse rol o salário-educação e as contribuições para o SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA, desde que atendam, cumulativamente, aos requisitos estabelecidos nos incisos I a V do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991.

Dessa forma, o reconhecimento da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, implica no reconhecimento do direito à isenção para as outras contribuições sociais, incluindo-se, assim, as contribuições sociais para o Salário Educação, SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA.

Nesse sentido, cabe ressaltar que a discussão acerca do direito ou não da defendente à imunidade tributária de que trata o art. 195 da Constituição Federal é reflexa para o deslinde da controvérsia afeta ao presente **Auto de Infração** e que diz respeito às contribuições devidas a outras entidades e fundos (**Salário Educação, SEBRAE, INCRA, SESC e SENAC**).

Isso porque, a análise da isenção, em relação à contribuição social para o **Salário Educação** e as contribuições sociais para o **SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA**, fazem referência à observância aos requisitos estabelecidos nos incisos I a V do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991 e que, inclusive, foram analisados pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Nesse sentido, uma vez que os requisitos para o gozo da imunidade estão relacionados com os requisitos estipulados nas isenções da contribuição social para o **Salário Educação** e das contribuições sociais para o **SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA**, o reconhecimento do preenchimento dos requisitos da imunidade tem o condão de levar, necessariamente, ao reconhecimento do preenchimento dos requisitos da isenção. Da mesma forma, a ausência do preenchimento dos requisitos para a imunidade tributária prevista no § 7º, do art. 195, da Constituição Federal, tem o condão de afastar a isenção.

Conforme explicado, isso ocorre pelo fato de o legislador, ao atender o comando previsto no § 7º, do art. 195, da Constituição Federal, com o objetivo de estipular os requisitos para a imunidade tributária, utilizou o art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, sendo que tais requisitos também foram utilizados pelo legislador ordinário para estipular as isenções da contribuição social para o **Salário Educação** e das contribuições sociais para o **SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA**, posto que mencionam, expressamente, os incisos I a V do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991.

Esclarecido o ponto acima, cabe pontuar que o Supremo Tribunal Federal (STF) já se posicionou, conclusivamente, sobre a inexistência de direito adquirido a determinado tratamento tributário (ver, nesse sentido, os RMS 27.369 ED, Pleno, Rel.ª Min.ª Cármen Lúcia, DJe de 28/11/14; RMS 27.382 ED, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 7/11/13; RMS 27.977, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 26/5/11; AI 830.147, 2ª Turma, Rel.

Min. Gilmar Mendes, DJe de 6/4/11; e RMS 26.932, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 5/2/10).

Dessa forma, não é possível falar em direito adquirido a regime jurídico-fiscal, de modo que a imunidade da contribuição previdenciária assegurada às entidades de assistência social, prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, ou a isenção prevista em legislação infraconstitucional, possui sua manutenção condicionada ao atendimento das condições impostas pela legislação.

Em outras palavras, as entidades beneficentes de assistência social, não são, portanto, imunes ou isentas ao pagamento da contribuição para a seguridade social se não atenderem aos requisitos previstos na legislação vigente.

Não há, pois, direito adquirido relativo a determinado tratamento tributário, de modo que é necessário o reconhecimento da observância dos requisitos legais impostos pela legislação aplicável na data do fato gerador, o que não afasta a obrigação de a entidade se adequar às novas condições impostas para a fruição da benesse.

Mesmo as entidades que estavam resguardadas, por força do direito adquirido, da exigência de requerer à Administração Tributária o reconhecimento da isenção das contribuições sociais, para manter essa condição deveriam comprovar o atendimento aos requisitos legais para fruição do benefício, previstos na legislação de regência.

Assim, uma vez cancelada a isenção da recorrente em decisão de segunda instância administrativa não há mais o que se falar em direito adquirido.

Sobre a possibilidade de aplicação retroativa da Lei nº 12.101/2009, nos termos do art. 144, do CTN, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, não sendo possível afirmar que o fundamento legal utilizado para o lançamento em debate teria deixado de existir no ordenamento jurídico, impactando o presente crédito tributário.

Assim, são inaplicáveis as disposições contidas na Lei nº 12.101/2009, ao caso dos autos, eis que o lançamento se reporta aos fatos geradores dos anos-calendário de 2006 e 2007, ou seja, período anterior à modificação introduzida pela lei nova.

No caso dos autos, cabe registrar que o lançamento foi realizado tomando como base as informações contidas no processo de cancelamento da isenção.

Diante desse fato, vejamos a cronologia legislação de regência, a partir da Lei nº 8.212/91: a) Lei nº 8.212, de 24/07/91, art. 55- vigência até 09/11/2008; b) Medida Provisória nº 446, de 07/11/2008 - vigência de 10/11/2008 a 11/02/2009 (rejeitada); c) Lei nº 8.212, de 24/07/91, art. 55 - vigência restabelecida de 12/02/2009 a 29/11/2009; d) Lei nº 12.101, de 27/11/2009 - vigência a partir de 30/11/2009.

Na vigência do art. 55 da Lei nº 8.212/91, a constituição dos créditos previdenciários, dependiam do prévio cancelamento da isenção, precedido da emissão de Informação Fiscal, de acordo com o rito estabelecido no artigo 206 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/99.

No período da MP nº 446/2008 e a partir da entrada em vigor a Lei nº 12.101, de 30/11/2009, deixou de ser necessário formalizar um processo para tratar do cancelamento do benefício fiscal, por não ser mais necessário emitir o “Ato Cancelatório de Isenção”. Assim, ficou a cargo da fiscalização, ao constatar que a entidade deixou de cumprir os requisitos

exigidos para o gozo da imunidade, constituir os créditos tributários com a respectiva indicação dos fundamentos legais relacionados aos requisitos não cumpridos, tendo em vista o disposto no art. 144 do CTN. Também não se exige mais que a entidade apresente o “Ato Declaratório de Isenção”, basta ter o certificado válido e cumprir os requisitos legais, podendo, no entanto, a RFB suspender a isenção/imunidade, desde a data da constatação do descumprimento cumulativo dos requisitos legais, lavrando de imediato os respectivos créditos tributários.

No caso dos autos, a entidade teve a “isenção” das Contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, cancelada pelo INSS, por meio do Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais n.º 21432/002/2003 (e-fls. 131 e ss), sendo que os fatos geradores ocorreram quando se encontrava em vigência o art. 55, Lei n.º 8.212/1991, dispositivo revogado pela Lei n.º 12.101/2009. **A partir daí foram apuradas as contribuições destinadas aos terceiros, exigidas no presente Auto de Infração.**

Assim, cabe observar as circunstâncias em que se deram o Ato Cancelatório, para que se verifique a subsistência do lançamento em tela. Dessa forma, necessário se faz a análise dos fatos ocorridos a partir das informações colhidas no presente processo, para que se verifique a regularidade do lançamento, da forma como procedido.

Pois bem. Em Decisão-Notificação n.º 21.432/765/2003 (fls. n.º 406 a 432), a Seção de Análise de Defesas e Recursos considerou a informação fiscal procedente, porém não acatou o entendimento de que a entidade teria descumprido o requisito constante no inciso V do art. 55, da Lei n.º 8.212/91, e assentou o entendimento segundo o qual, eventual remuneração de diretor por atividades exercidas junto à entidade, não constitui óbice intransponível para a concessão do benefício de isenção.

Dessa forma, foi, então, proposta a emissão de Ato Cancelatório com fundamento nos II, III e V, do artigo 55, da Lei n.º 8.212/91, que foi efetivamente emitido em 16/12/2003, com efeitos a partir de 01/01/1993.

A entidade apresentou impugnação e recursos tempestivos.

Em 16 de dezembro de 2005, foi proferida a decisão final a respeito do cancelamento da isenção das contribuições previdenciárias, o que permitiu a inscrição de débitos previdenciários na Dívida Ativa da União. Eis, novamente, as conclusões do voto condutor do Acórdão n.º 3.030/2005:

Nesse sentido:

CONSIDERANDO que é prerrogativa da SRP cancelar a isenção das entidades que infringirem os requisitos do art. 55, da Lei n.º 8.212/91;

CONSIDERANDO que restou comprovado nos autos que a entidade infringiu o dispositivo contido no inciso III do art. 55, da Lei n.º 8.212/91;

CONSIDERANDO tudo o mais que dos autos conta;

Voto no sentido de CONHECER do recurso, para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO em razão de a entidade não fazer jus à isenção por descumprimento ao inciso III, do art. 55, da Lei n.º 8.212/91.

Naquela oportunidade, entendeu-se que não seria possível dizer que a entidade praticava assistência social, quando afirmava que prestava assistência à saúde por meio dos hospitais que gera, pois não o fazia às suas expensas, mas por meio de recursos repassados pelo Estado. É de se ver os seguintes excertos:

[...] Para verificar se uma entidade efetivamente presta assistência social beneficente ao público alvo definido pela Carta Magna é absolutamente necessário que a mesma

possua e disponibilize à fiscalização as fichas sócio-econômicas dos beneficiários de sua assistência social, o que não se verificou;

A entidade afirma que presta assistência à saúde assistindo a maior parte da população carente da região uma vez que possui quatro hospitais, dois universitários e dois voltados somente ao atendimento da população carente;

Analisando-se as peças que compõem os autos observa-se que a entidade firmou contratos de gestão com as Prefeituras de São Bernardo do Campo, Santo Andre e Estado de São Paulo, por meio das respectivas Secretarias de Saúde;

O objeto dos contratos é a gestão e execução das atividades e serviços de saúde nos hospitais municipais e estadual à população usuária do SUS e da análise dos mesmos, verifica-se que os recursos necessários à execução do contrato são fornecidos pelos contratantes, ou seja, as Prefeituras e o Estado de São Paulo, que fornece, inclusive, materiais e equipamentos e também providencia a cessão de uso de imóvel onde funciona o hospital;

Nota-se que o atendimento oferecido pela entidade está vinculado aos contratos firmados com as Prefeituras Municipais e o Governo do Estado de São Paulo que é quem assume o ônus financeiro da prestação do serviço, nos termos dos contratos;

A concessão da isenção em decorrência da prática de assistência social beneficente tem a natureza jurídica de um incentivo fiscal, no qual o Estado compensa o particular por assumir as suas expensas um dever seu;

In casu, não é possível dizer que a entidade vem praticando assistência social quando afirma que presta assistência à saúde por meio dos hospitais que gere, pois não o faz às suas expensas, mas por meio de recursos repassados pelo Estado;

A própria Consultoria Jurídica manifestou do Ministério da Previdência Social já se a respeito da utilização como gratuidade de recursos recebidos do poder público e de acordo com o Parecer CJ n.º 2.933/2002 depreende-se que tais recursos não podem ser considerados gratuidade por parte das entidades receptoras. A seguir, transcrevo alguns trechos do citado Parecer:

(...)

De todo o exposto, pode-se concluir que a entidade não pratica a gratuidade, mas realizada atividade do Estado que lhe repassa recursos para tal mister, mediante os contratos de gestão;

Dessa forma, entendeu-se pelo cancelamento da isenção, sob o fundamento legal de que não houve a observância do inciso III, do artigo 55, da Lei n.º 8.212/91, **sendo esse o substrato legal para o lançamento em debate.**

A esse respeito, para a resolução da controvérsia posta, é necessário compreender que o efeito da declaração de inconstitucionalidade, no âmbito das ADIs 2028 e 2036, pelo Supremo Tribunal Federal, dos artigos 1º, 4º, 5º e 7º da Lei n.º 9.732/1997, na parte em que alterou a redação do inciso III do artigo 55 da Lei 8.212/1991 (“gratuitamente e em caráter exclusivo”), **foi a restauração da redação original do art. 55, da Lei n.º 8.212/91.**

Dessa forma, o fato de a entidade receber recursos públicos e com isso prestar assistência social, não tem o condão de afastar sua natureza como entidade beneficente de assistência social (art. 195, § 7º), não tendo sido demonstrado, pela fiscalização, o descumprimento do requisito previsto na redação originária do inciso III da Lei n.º 8.212/91, no sentido de “promover a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carente”.

O fato de a entidade de assistência social prestar serviços ou realizar ações socioassistenciais de forma não gratuita, não atrapalha a fruição da benesse fiscal, pois não encontrou respaldo na jurisprudência do STF, tendo em vista ser a imposição de gratuidade estar

sujeita à previsão em lei complementar, nos termos em que consagrado no Tema n.º 32 de repercussão geral.

A meu ver, a interpretação que motivou o lançamento em debate não encontra amparo na legislação de regência, eis que não há proibição legal, para o gozo da referida benesse, às entidades que recebem recurso dos Estados e Municípios, não sendo esse o alcance preconizado pela redação original do inciso III, do art. 55, da Lei n.º 8.212/91, que exigia a promoção de assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes.

Nesse sentido, tendo em vista que a motivação para o lançamento em debate foi o fato de que a entidade não se enquadrava como de assistência social para fins de imunidade tributária do art. 195, § 7º, da CF/88, apurando-se, a partir disso, as contribuições destinadas aos terceiros, pois a prestação de assistência à saúde por meio de hospitais que gera, era oriunda de recursos repassados pelo Estado, e não por meio de suas expensas, requisito esse, que não encontra amparo na legislação de regência, sobretudo no art. 14, do CTN e art. 55, da Lei n.º 8.212/91 c/c art. 195, § 7º, da Constituição Federal, entendo que cai por terra a acusação fiscal.

A propósito, não cabe ao julgador se imiscuir nos demais requisitos insculpidos no art. 55, da Lei n.º 8.212/91 para fins de gozo da benesse fiscal em questão, sob pena de inovar os motivos ensejadores do presente lançamento tributário, bem delineados no Acórdão n.º 3.030/2005, proferido em 16 de dezembro de 2005, que entendeu pelo cancelamento da isenção, sob o fundamento legal de que não houve a observância do inciso III, do artigo 55, da Lei n.º 8.212/91, sendo esse o substrato legal para o lançamento em debate.

E, ainda, a discussão acerca de a recorrente possuir, no período, o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CEBAS), é irrelevante para o caso dos autos, eis que, conforme visto, este não foi o motivo para a autuação em debate, fato este, inclusive reconhecido pela decisão recorrida.

Dessa forma, entendo que o presente lançamento tributário deve ser declarado improcedente, com o reconhecimento da isenção da contribuição social para o **Salário Educação** e das contribuições sociais para o **SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA.**

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, a fim de declarar a improcedência do lançamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite