



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 18050.000010/2007-08
Recurso nº 156.209 Voluntário
Acórdão nº 2401-00.506 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de julho de 2009
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR
Recorrida SRP-SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2003 a 30/11/2004

PREVIDENCIÁRIO. NOTIFICAÇÃO FISCAL. ISENÇÃO DA COTA PATRONAL PREVIDENCIÁRIA. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS PREVISTOS NA LEI DE CUSTEIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL.

Para fazer jus a isenção das contribuições previdenciárias a entidade deve, salvo os casos de direito adquirido, ter deferido seu pedido pela Administração Tributária e ainda preencher os requisitos do art. 55 da Lei n.º 8.212/1991.

ENTIDADES MANTENEDORA E MANTIDA COM PERSONALIDADES JURÍDICAS DISTINTAS. APROVEITAMENTO DO DIREITO A ISENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A isenção concedida a entidade mantenedora não se estende à entidade mantida que tenha personalidade jurídica própria.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/10/2003 a 30/11/2004

RELATÓRIO DE REPRESENTANTES LEGAIS. INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

O Relatório de Representantes Legais representa mera formalidade exigida pelas normas de fiscalização, em que é feita a discriminação das pessoas que representavam a empresa ou participavam do seu quadro societário no período do lançamento, não acarretando, na fase administrativa do procedimento, qualquer responsabilização das pessoas constantes daquela relação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2003 a 30/11/2004

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO

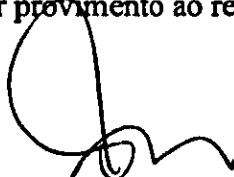
Assinatura manuscrita em tinta preta, localizada no canto inferior direito da página.

À autoridade administrativa é vedado o exame da constitucionalidade ou legalidade de lei ou ato normativo vigente.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos: I) em rejeitar as preliminares suscitadas; e II) no mérito, em negar provimento ao recurso.



ELIAS SAMPAIO FREIRE

Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Kleber Ferreira de Araújo, Cleusa Vieira de Souza, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata o presente processo administrativo fiscal da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, DEBCAD nº 35.808.805-6, posteriormente cadastrada na RFB sob o número de processo constante acima, lavrada em nome da contribuinte já qualificada nos autos, na qual são exigidas as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais e as seguintes contribuições patronais: a) para a Seguridade Social; b) para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e c) para outras entidades e fundos.

O crédito em questão reporta-se às competências de 10/2003 a 11/2004 e assume o montante, consolidado em 28/12/2004, de R\$ 20.431.335,76 (vinte milhões e quatrocentos e trinta e um mil e trezentos e trinta e cinco reais e setenta e seis centavos).

De acordo com o relato da auditoria, fls. 36/38, os fatos geradores relativos aos pagamentos aos empregados foram declarados na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, todavia, as remunerações dos contribuintes individuais não foram informadas na referida guia declaratória.

A instituição notificada apresentou impugnação, fls. 162/2003.

O órgão de julgamento de primeira instância determinou a realização de diligência fiscal, fl. 451, no sentido de que o fosse explicitada no relatório da NFLD a origem dos valores apurados a título de “Diferença de Acréscimos Legais” e também para que fossem apresentados esclarecimentos adicionais sobre a relação de corresponsáveis anexada à notificação.

Instado a se manifestar sobre o relatório fiscal complementar elaborado em sede de diligência, o sujeito passivo apresentou aditivo a sua defesa, fls. 471/476.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil – Previdenciária exarou a Decisão Notificação – DN nº 04.401.4/0059/2005, fls. 489/512, na qual declarou procedente o lançamento. Eis a ementa do citado decisório:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FATO GERADOR REMUNERAÇÃO DOS EMPREGADOS DECLARADAS EM GFIP. REMUNERAÇÃO PAGA A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS NÃO DECLARADAS EM GFIP.

Incide contribuição sobre remuneração paga a segurado empregado e a contribuinte individual declarada ou não em GFIP.

TAXA SELIC – LEGALIDADE

É legal a aplicação da Taxa Selic como cálculo dos juros de mora.

Inconformada com a decisão *a quo*, a notificada interpôs recurso voluntário, fls. 525/554, no qual alega, em síntese, que:

a) detém decisão judicial que lhe garante a substituição do depósito recursal prévio pelo arrolamento de bens, para efetivação do qual, indica desde já todos os bens constantes do seu ativo permanente;

b) o INSS não observou o procedimento próprio para a suspensão da isenção da recorrente, esse previsto no art. 206, § 8.º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.098, de 06/05/1999;

c) a responsabilização dos seus dirigentes pelo crédito lançado é ilegal, uma vez que não se fizeram presentes os pressupostos normativos constantes dos artigos 134 e 135 do CTN;

d) embora não possa declarar a inconstitucionalidade de uma lei, o Poder Executivo pode deixar de aplicá-la, caso entenda que a mesma afronta o texto constitucional;

e) a entidade notificada preenche todos os requisitos no art. 14 do CTN para usufruir da imunidade tributária erigida pelo art. 195, § 7.º da Constituição Federal;

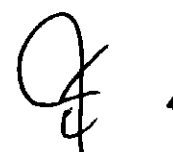
f) também preenche as exigências legais para o gozo da isenção tributária, nos termos do art. 55 da Lei n.º 8.212/1991;

g) a recorrente e a sua mantenedora, a Associação Universitária e Cultural da Bahia, representam uma única unidade econômica, como já foi reconhecido pelo Conselho de Recursos da Previdência Social e pelo Ministério da Justiça. Por esse motivo, o reconhecimento da imunidade da mantenedora abarca a entidade mantida para todos os efeitos;

h) é ilegal e inconstitucional a utilização da taxa SELIC como juros de mora.

Por fim, pede o provimento do recurso para que seja cancela a NFLD ou, pelo menos, que sejam excluídos da condição de corresponsáveis pelo pagamento do crédito tributário os dirigentes indicados pelo fisco.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Relator

O recurso deve ser conhecido, posto que atende aos requisitos de admissibilidade, conforme se depreende do despacho de fl. 704.

Começo pela preliminar de impossibilidade de inclusão dos dirigentes da entidade recorrente no polo passivo da NFLD. Na análise da questão, é preciso que se tenha em conta que a relação de representantes legais da empresa, que constitui anexo da notificação, é uma formalidade prevista nas normas de fiscalização, a qual tem cunho meramente informativo, não causando qualquer ônus, na fase administrativa, para as pessoas elencadas. Somente após o trânsito administrativo da lide tributária é que o órgão responsável pela inscrição em Dívida Ativa verificará a ocorrência dos pressupostos legais para imputação da responsabilidade tributárias aos representantes da pessoa jurídica. Assim, na seara do processo administrativo fiscal, não há o que se falar em responsabilidade solidária dos gestores da empresa.

Posso, após essas palavras, concluir que não procede o inconformismo da recorrente quanto ao Relatório de Corresponsáveis haja vista que o mesmo efetivamente não estende a responsabilidade pelo crédito tributário aos dirigentes da entidade, mas, como já assinalai, representa mera informação acerca dos responsáveis legais, a qual poderá vir a ser utilizada numa possível execução judicial das contribuições lançadas, quando então, caberia, através do meio próprio, a providência processual para exclusão das pessoas físicas do processo executivo.

Na outra preliminar apontada a recorrente assevera que os órgãos do Poder Executivo podem sim deixar de aplicar norma que entendam contrárias à Constituição Federal. Essa é questão por demais debatida nos processos que tramitam por esse Conselho e se encontra aqui pacificado que não é dado a órgão de julgamento administrativo lançar pronunciamento sobre inconstitucionalidade de norma vigente e eficaz. A matéria inclusive foi objeto de súmula aprovada pelo então Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda em Sessão Plenária realizada no dia 18/09/2007, a qual versa acerca da impossibilidade de conhecimento na seara administrativa de questão atinente à inconstitucionalidade de ato normativo. Eis o seu texto.

SÚMULA NO 2

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

Só para reforçar, digo que a ponderação sobre de inconstitucionalidade de atos normativos é atribuição exclusiva do Poder Judiciário, conforme previsto nos artigos 97 e 102, I, "a" e III, "b" da Constituição Federal. No julgamento de recurso voluntário fica vedado a órgão administrativo afastar a aplicação, em virtude de arguição de inconstitucionalidade, de lei em vigor.



5

Exceções a essa regra estão previstas no art. 49 do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, *in verbis*:

Art. 49. No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de junho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Nessa toada, não se vislumbrando na espécie quaisquer das hipóteses acima transcritas, falece de competência esse colegiado para conhecer de argumento que enfoca a inconstitucionalidade de ato normativo vigente.

Passo agora ao mérito da contenda.

De início é bom que se diga que o fisco em seu relato fiscal apenas menciona os fatos geradores que motivaram a notificação, sem, no entanto, fazer qualquer referência à perda de isenção/imunidade da entidade notificada. Isso me leva a conclusão de que para a Administração Tributária o lançamento não decorreu de cancelamento de benefício fiscal a que fazia jus a Universidade Católica do Salvador – UCSAL.

A recorrente, por sua vez, alega que o lançamento atropelou o procedimento regulamentar aplicável, haja vista que seria condição necessária para exigência das contribuições a abertura de contraditório acerca do cancelamento da isenção fiscal, conforme preconiza o § 8.º do art. 206 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.098, de 06/05/1999.

O órgão de primeira instância, após reflexão sobre os institutos da isenção e imunidade, conclui que a regra prevista no § 7.º do art. 195 da Constituição Federal, que exonera as entidades beneficentes de assistência social, encontra regulamentação no art. 55 da Lei n.º 8.212/1991 e não no art. 14 do CTN, sustentando que, para deixar de recolher a cota patronal, as referidas entidades deveriam ter requerido ao INSS o reconhecimento da isenção.

Acrescenta o julgador monocrático que a 2.ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social, ao julgar os pedidos de revisão de acórdãos exarados nos processos relativos às NFLD n.º 32.781.153-3 e n.º 32.781.154-1, conclui que a

recorrente, bem como a sua suposta mantenedora, jamais usufruíram da isenção concernente às contribuições previdenciárias. Arremata, asseverando que não há o que se falar em cancelamento de isenção inexistente.

Preliminarmente é de bom alvitre que se faça um breve retrospecto acerca da evolução legislativa da isenção de contribuições previdenciárias.

O marco jurídico inicial da desoneração deu-se com a entrada em vigor da Lei nº 3.577, de 04/07/1959, que concedia isenção da taxa de contribuição de previdência aos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões às entidades de fins filantrópicos reconhecidas como de utilidade pública cujos membros de suas diretorias não percebessem remuneração.

A citada norma restou revogada com edição do Decreto-Lei nº 1.577, de 01/09/1977, o qual, todavia, resguardou o direito das instituições que tinham sido reconhecidas como de utilidade pública pelo Governo Federal até a data de sua publicação, fossem portadoras de certificado de entidade de fins filantrópicos com validade por prazo indeterminado e já estivessem isentas da contribuição. Além disso, foi estabelecido o prazo de noventa dias para que as entidades pudessem regularizar sua situação.

As entidades filantrópicas criadas a partir deste Decreto-Lei, por falta de previsão legal, contribuíam normalmente para a Previdência Social, sem poder usufruir de benefícios fiscais nesta área. Só com a Constituição de 1988, no art. 195, § 7.º, é que se volta a discutir a matéria, levando ainda, a partir de sua promulgação, quase três anos para que uma norma específica fosse publicada para regulamentar definitivamente a isenção.

A mencionada regulamentação deu-se com entrada em vigor da Lei nº 8.212/1991, que, no art. 55, trata dos requisitos legais necessários a fruição da desoneração prevista na Constituição Federal. Vale a pena transcrever o dispositivo na sua redação vigente no período da NFLD:

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

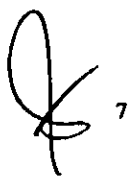
I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

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

III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

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.

(...)

Assim, com o advento da Lei n.º 8.212/1991, as entidades, para fazerem jus a isenção, deveriam requerê-lo ao INSS, ficando aquelas que já usufruíam do benefício dispensadas de protocolizar o pedido, nos termos do § 1.º do artigo transcrito.

Nesse sentido, para quem já gozada da isenção com base no Decreto-Lei n.º 1.577/1977, a benesse somente poderia ser cancelada mediante procedimento de emissão de ato cancelatório, no qual fosse assegurado o direito de defesa ao sujeito passivo.

Para comprovar que a sua Associação mantenedora atendia aos requisitos da Lei n.º 3.577/1959, a recorrente afirma que a mesma requereu, sob a égide da referida Lei, o título de utilidade pública estadual e o certificado de fins filantrópicos.

Sustenta que em 1971 a Associação mantenedora foi reconhecida pela Lei n.º 2.912, como entidade de utilidade pública estadual, o que foi suficiente para a concessão da isenção previdenciária. Nesse mesmo ano, continua, requereu o certificado de fins filantrópicos, todavia sua expedição somente veio a se dar em 1993.

Conclui que, por possuir o direito adquirido à isenção, obtido com base na Lei n.º 3.577/1959, não pode ser prejudicada por nenhum outro diploma posterior que revogou a benesse ou que tenha dificultado a sua obtenção.

Como afirmei acima, a Lei em que a entidade se baseia para invocar o direito adquirido a isenção foi revogada pelo Decreto n.º 1.577/1977, o qual trouxe em seu bojo os seguinte dispositivos:

Art. 1º Fica revogada a Lei nº 3.577, de 4 de julho de 1959, que isenta da contribuição de previdência devida aos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões unificados no Instituto Nacional de Previdência Social - INPS, as entidades de fins filantrópicos reconhecidas de utilidade pública, cujos diretores não percebam a remuneração.

§ 1º A revogação a que se refere este artigo não prejudicará a instituição que tenha sido reconhecida como de utilidade pública pelo Governo Federal até a data da publicação deste Decreto-Lei, seja portadora de certificado de entidade de fins filantrópicos com validade por prazo indeterminado e esteja isenta daquela contribuição.

§ 2º A instituição portadora de certificado provisório, de entidade de fins filantrópicos que esteja no gozo da isenção referida no "caput" deste artigo e tenha requerido ou venha a requerer, dentro de 90 (noventa) dias a contar do início da

vigência deste Decreto-Lei, o seu reconhecimento como de utilidade pública federal continuará gozando da aludida isenção até, que o Poder Executivo delibere sobre aquele requerimento.

§ 3º O disposto no parágrafo anterior, aplica-se às instituições cujo certificado provisório de entidade de fins filantrópicos esteja expirado, desde que tenham requerido ou venham a requerer, no mesmo prazo, o seu reconhecimento como de utilidade pública federal e a renovação daquele certificado.

§ 4º A instituição que tiver o seu reconhecimento como de utilidade pública federal indeferido, ou que não o tenha requerido no prazo previsto no parágrafo anterior deverá proceder ao recolhimento das contribuições previdenciárias a partir do mês seguinte ao do término desse prazo ou ao da publicação do ato que indeferir aquele reconhecimento.

Art. 2º O cancelamento da declaração de utilidade pública federal ou a perda da qualidade de entidade de fins filantrópicos acarretará a revogação automática da isenção, ficando a instituição obrigada ao recolhimento da contribuição previdenciária a partir do mês seguinte ao dessa revogação.

Observe-se que esse diploma garante o direito à isenção às entidades que, já isentas da contribuição, possuísem a declaração de utilidade pública federal e o certificado de fins filantrópicos.

Estabelecia o citado Decreto-Lei que a falta da declaração de utilidade pública expedida pelo Governo Federal poderia ser suprida no prazo de noventa dias a contar da sua publicação, todavia, se até o final desse lapso temporal essa exigência não fosse atendida, a entidade deveria passar a recolher as contribuições objeto da isenção.

Assim, embora a Associação mantenedora da recorrente preenchesse os requisitos da isenção na vigência da Lei n.º 3.577/1959, teve esse benefício cassado por não haver requerido a certidão de utilidade pública federal no prazo fixado no Decreto n.º 1.577/1977.

É cediço que somente se pode falar em direito adquirido à isenção tributária quando essa é concedida por prazo certo e sob determinadas condições, conforme determina o art. 178 do CTN, *in verbis*:

Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

Não custa lembrar que na redação original do preceptivo, alterada pela Lei Complementar n.º 24/1975, o legislador havia usado a expressão “por prazo certo ou sob determinadas condições”, todavia, alterou o texto, inserindo a conjunção aditiva “e”, para evitar que as desonerações condicionadas ao cumprimento de certas exigências viesse a se eternizar, como deseja a recorrente. Assim, a luz do CTN descabe invocar direito adquirido na espécie.

 9

Nessa toada, não tendo atendido aos requisitos do Decreto-Lei nº 1.577/1977, para que viesse obter a isenção prevista no art. 55 da Lei nº 8.212/1991, a mantenedora da notificada teria que, nos termos do § 1.º do referido dispositivo, requerer o benefício ao INSS.

Portanto, não posso me afastar do posicionamento do julgador monocrático, que entendeu que nem a mantenedora, tampouco a entidade mantida, detinham o reconhecimento da isenção. Esse fato, como consta da decisão atacada, encontra-se bem delineado nos autos dos processos relativos às NFLD nº 32.781.153-3 e nº 32.781.154-1, quando o CRPS posicionou-se nessa linha de entendimento.

Diante do exposto, cai por terra também a tese de que a isenção usufruída pela mantenedora seria extensível a recorrente, haja vista que, conforme demonstrado, a mantenedora não possuía a isenção na vigência do Decreto-Lei nº 1.577/1977 e, mesmo que o fosse, esse direito, por força do § 2.º do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, não se incorporaria à entidade mantida, posto que, embora insista a recorrente, as duas entidades são detentoras de personalidades jurídicas distintas, não se configurando na espécie unidade econômica singular para fins de extensão de isenção da cota patronal previdenciária.

Outra razão de mérito trazida com a peça recursal é a de que o instituto jurídico mencionado no § 7.º do art. 195 da Constituição é a imunidade e não isenção, por isso o termo “lei” referido no dispositivo quer dizer lei complementar, em obediência ao que dispõe o inciso II do art. 146, também da Carta Magna.

Conclui que basta o cumprimento dos requisitos relacionados pelo art. 14 do CTN, para que a entidade seja imune às contribuições ora lançadas.

É curial para análise dessa tese a reprodução do dispositivo do CTN invocado:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - cobrar imposto sobre:

(...)

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

(...)

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

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;



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

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

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

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

Os artigos 9º e 14 do Código Tributário Nacional, invocados pela contribuinte, referem-se à imunidade das instituições de educação ou de assistência social apenas quanto aos impostos.

Para as entidades beneficentes de assistência social, a Constituição concedeu imunidade (isenção) das contribuições para a seguridade social nos seguintes termos:

Art. 195.

...

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Por certo que isenção é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação.

Entretanto, há situações que a própria Constituição proíbe que a lei de tributação incida sobre certos fatos, isto é, a regra constitucional impede a incidência da regra jurídica da tributação. Há, neste caso, imunidade, que se trata de uma limitação constitucional ao poder de tributar.

Nas palavras do ilustre tributarista Hugo de Brito Machado (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Malheiros. 1998, p 154):

O que distingue, em essência, a isenção da imunidade é a posição desta última em plano hierárquico superior.

(...)

Ainda que na Constituição esteja inscrito que determinada situação é isenção, na verdade de isenção não se cuida, mas de imunidade.

Divirjo do entendimento de que o § 7º do art. 195 da Constituição, por se tratar de uma limitação constitucional ao poder de tributar está regulamentado por lei complementar, a saber, o Código Tributário Nacional, em seu art. 14.



Ocorre que a Constituição é bem clara quando diz que a regulamentação dessa isenção se dará através de lei, que deve ser a ordinária. Conforme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, lei complementar só é exigível quando a própria Carta Magna assim o determina.

Não obstante ser juízo pacífico de que a hipótese do artigo 195, § 7º da Constituição trata de imunidade, apesar de usar o vocábulo isenta, a intenção do legislador constituinte foi conceder uma benesse que não estivesse engessada por uma lei complementar. Tinha consciência da importância do trabalho desenvolvido pelas entidades beneficentes de assistência social, mas, por outro lado, não queria deixar às escâncaras uma porta para que entidades oportunistas entrassem e sangrassem os combalidos cofres da seguridade social. Partindo dessa premissa, concedeu aquilo que o Supremo Tribunal Federal chama de favor constitucional da imunidade tributária desde que preenchidos os requisitos fixados em lei (ordinária).

Verifica-se que a *mens legislatori* não foi de misturar lei ordinária com lei complementar.

Embora não pareça possível que o legislador constituinte tenha se confundido nos conceitos tributários de imunidade e isenção, uma vez que se presume que a lei, principalmente a Lei Máxima, não contém palavras supérfluas, devemos nos curvar ante o fato incontestável de que uma isenção dada em uma Constituição acaba sendo realmente uma imunidade. O legislador ordinário não pode afrontá-la, sob pena de ver sua lei fulminada por inconstitucionalidade.

A regra que emerge do art. 146 da Constituição é que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ou seja, se a isenção de que trata o art. 195, § 7º da Constituição se constitui uma imunidade, não teria como não ser regulamentada por lei complementar, exceto se o próprio legislador deixasse consignado que a regra geral não se aplica. E foi o que aconteceu.

É nesse sentido a lição de Leandro Paulsen (*in, Contribuições – Custeio da Seguridade Social*, Livraria do Advogado Editora, 2007, p. 145):

“Isso porque, de um lado, o art. 146, II, da CF exige lei complementar para a regulamentação de limitações ao poder de tributar e, de outro o art. 195, § 7º, da CF refere-se simplesmente aos requisitos de lei. Ademais, é rígida a posição do STF do sentido de que, quando a Constituição remete à lei, sem qualificá-la, cuida-se de lei ordinária, pois a lei complementar é sempre requerida expressamente”.

E foi com base nestes pressupostos que o julgou o Ag. Reg. No RE 428.815-0, definindo que os requisitos formais para a constituição e funcionamento das entidades beneficentes de assistência social são matérias que podem ser tratadas por lei ordinária:

“I – Imunidade tributária: entidade filantrópica: CF, arts. 146, II e 195, § 7º: delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária (ADI-MC 1802, 27.8.1998, Pertence, DJ 13.2.2004; RE 93.770, 17.3.81, Soares Muñoz, RTJ 102/304). A constituição reduz a reserva de lei complementar da regra constitucional ao que diga

respeito 'aos lindes da imunidade', à demarcação do objeto material da vedação constitucional de tributar; mas remete à lei ordinária "as normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune". (...) (STF, 1ª T. , unân., AgRRE 428.815-0/AM, rel. Min. Sepúlveda Pertence, jun/05)

Ora, se a Constituição cria uma regra geral e depois expressamente cria uma exceção, não se pode simplesmente ignorar esta e aplicar aquela irrestritamente. Criou-se uma regra geral, qual seja, lei complementar regula as limitações constitucionais ao poder de tributar, imunidade inclusive, e uma exceção, são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.(art. 195, § 7º).

No caso específico da imunidade das entidades beneficentes de assistência social a lei de que trata o art. 195, § 7º é a ordinária. E a lei ordinária foi publicada em 1991, sob o número 8.212, de 24 de julho, cujo artigo 55 trouxe as exigências a que se refere o art. 195, § 7º da Constituição.

Desta forma, entidades beneficentes de assistência social, desde que cumpridos os requisitos estabelecidos no art. 55 da Lei n.º 8.212/91, são consideradas isentas das contribuições para a seguridade social.

Ora, a imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, "c" não se confunde com a imunidade prevista no art. 195, §7º , ambos da Constituição Federal, esta incide sobre contribuições sociais e aquela sobre impostos

Ademais, a imunidade prevista no art. 195, § 7º, referente a contribuições sociais, pode ser regulamentada por lei ordinária, como no caso, pela Lei 8.212/91, não havendo necessidade, nesta hipótese, de regulamentação por meio de lei complementar.

Portanto, as entidades beneficentes que prestam assistência social, inclusive no campo de educação, para gozarem da imunidade constante do § 7º do art. 195 da Constituição Federal, devem atender ao rol de exigências determinado pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Destarte , a regulamentação do § 7.º do art. 195 da Carta de 1988 deu-se pelo art. 55 da Lei n.º 8.212/1991. Se assim não entendermos, esse colegiado estará afastando a aplicação de um dispositivo legal vigente e não declarado inconstitucional em decisão com efeito *erga omnes* pela Corte Constitucional. Como já foi comentado acima, a impossibilidade de declaração de inconstitucionalidade de lei por órgão de julgamento administrativo é matéria já sumulada no âmbito do antigo Segundo Conselho de Contribuintes.

Nesse sentido não tendo a entidade recorrente requerido ao órgão competente o deferimento de pedido de isenção, não há o que se falar em direito ao benefício apenas por possuir a sua entidade mantenedora o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, fls. 416 e 418.

Primeiro porque já ficou cabalmente demonstrado que a isenção concedida a Associação mantenedora não alcança a entidade mantida, quando ambas possuem personalidades jurídicas distintas. Depois, porque não há de se confundir a obtenção da certidão emitida pelo Conselho Nacional de Assistência Social, com o reconhecimento da

isenção pela Administração Tributária. Aquela é apenas um dos requisitos legais necessários à obtenção desse.

A guisa de conclusão desse ponto, faço questão de transcrever trecho da decisão recorrida, onde se demonstra que a falta de documentos necessários à concessão da isenção da cota previdenciária patronal é patente, não cabendo, por esse motivo, a alegação de que a recorrente preenchia os todos os requisitos do art 55 da Lei n.º 8.212/1991. Eis o excerto:

33.6.3 Ressalve-se que a UCSAL não possuía em seu próprio nome, tanto o título de Utilidade Pública quanto o Certificado de fins filantrópicos, figurando apenas como entidade mantida da Associação Universitária e Cultural da Bahia.

33.6.4 Não consta deferimento de isenção, no INSS, conferido à Associação Universitária e Cultural da Bahia e a Universidade Católica do Salvador.

33.7 A universidade Católica do Salvador, em 01.09.77, como não possuía Declaração de Utilidade Pública Federal, não possuía Certificado de Entidades de Fins Filantrópicos, nem havia requerido isenção; também, não tinha direito adquirido à isenção de contribuições para a Previdência Social.

33.8 A universidade Católica do Salvador, em 1993, também teve o seu pedido de isenção, por não atender as condições estabelecidas pelo art. 55 da Lei n.º 8.212/91.

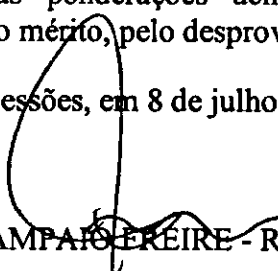
33.19 Isso posto, o fato é que, até 01.09.77, nem uma nem outra possuía isenção, e, após a Lei 8212/91, também não foi conferida qualquer isenção a essas entidades.

Pois bem, é fato que, embora tenha feito no seu recurso, diversas alegações de direito e tenha carreado aos autos vários documentos, não localizei no conjunto documental que compõe o processo em questão provas que pudessem ilidir as evidências descritas no texto acima colacionado.

Por fim, a alegada inconstitucionalidade da taxa SELIC quando utilizada para fins tributários não merece ser conhecida, em razão da impossibilidade desse tribunal administrativo enfrentar arguições de incompatibilidade de lei vigente com o texto constitucional.

Diante das ponderações acima expressas, voto pelo afastamento das preliminares suscitadas e, no mérito, pelo desprovimento do recurso.

Sala das Sessões, em 8 de julho de 2009


ELIAS SAMPAIO FREIRE - Relator