



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

Processo n° 18470.721327/2012-90
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-003.050 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2014
Matéria Entidade Beneficente de Assistência Social
Recorrente CENTRO EDUCACIONAL DE REALENGO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

IMUNIDADE. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. VIGÊNCIA DO ART. 55 DA LEI N.º 8.212/1991. INAPLICABILIDADE DO ART. 14 DO CTN.

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” (*Contribuições - Custeio da Seguridade Social*. Livraria do Advogado Editora, 2007, p. 145). Nada impede que a Constituição crie uma regra geral (as limitações constitucionais ao poder de tributar são reguladas por lei complementar) e depois especifique exceções (a regulamentação do art. 195, § 7º, pode ser feita por lei ordinária). Posição adotada pelo STF (Ag. Reg. no RE n° 428.8150). Precedente da Câmara Superior (Acórdão n° 9202-002.420, Processo n° 13016.000954/2007-70; Relator Conselheiro Elias Sampaio Freire, julgado em 07 de novembro de 2012).

IMUNIDADE. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. NECESSIDADE CUMPRIMENTO REQUISITOS PREVISTOS EM LEI ORDINÁRIA.

As entidades beneficentes que prestam assistência social, inclusive no campo da educação e da saúde, para gozarem da imunidade constante do § 7º do art. 195 da Constituição Federal, deveriam, à época dos fatos geradores, atender ao rol de exigências determinado pelo art. 55 da Lei n° 8.212/91.

A isenção, no período anterior à vigência da Lei n° 12.101, de 27/11/2009, devia ser requerida perante o órgão competente, que após a verificação do cumprimento, pela requerente, dos requisitos previstos no art. 55, da Lei 8.212/91, emitia Ato Declaratório de Isenção de Contribuições Previdenciárias. A fruição da isenção somente tinha início a partir do protocolo do pedido.

IMUNIDADE. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. DÉBITOS DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

É condição necessária ao deferimento e à manutenção da imunidade/isenção a entidade não pode possuir débitos em relação às contribuições sociais previstas nos arts. 22 de 23 da Lei nº 8.212/91, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição

LEI 12.101/2009. APLICAÇÃO RETROATIVA. DESNECESSIDADE DE SOLICITAÇÃO DE ATO DECLARATÓRIO DE ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A lei aplicável é aquela vigente à época da ocorrência dos fatos, em respeito às lições elementares da ciência do Direito e às disposições gerais do ordenamento jurídico, em especial arts. 1º e 2º da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro - Decreto-Lei nº 4.657/42 e arts. 105 e 144 do CTN.

ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA OU TICKET.

A não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação restringe-se ao seu fornecimento *in natura* ou à hipótese de inscrição no PAT. A alimentação fornecida em pecúnia ou em *ticket* sem a devida inscrição no PAT sofre a incidência da contribuição previdenciária. Inteligência do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011.

CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA. EMPRESAS URBANAS. LEGALIDADE.

Dada a sua natureza de contribuição especial de intervenção no domínio econômico, a contribuição social destinada ao INCRA não foi extinta pela Lei nº 8.212/91. Tal contribuição social ostenta caráter de universalidade e sua incidência não está condicionada ao exercício da atividade rural, podendo ser exigida também do empregador urbano, conforme precedentes do STF e do STJ.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos na votação os Conselheiros Bianca Delgado Pinheiro, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a multa aplicada deve ser limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP 449/2008 (art. 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação da MP n.º 449/2008 c/c art. 61, da Lei n.º 9.430/96).

(assinado digitalmente)

LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)

ANDRÉ LUÍS MARSICO LOMBARDI – Relator

Processo nº 18470.721327/2012-90
Acórdão n.º **2302-003.050**

S2-C3T2
Fl. 1.303

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente), Arlindo da Costa e Silva, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro e André Luís Mársico Lombardi.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação da recorrente, mantendo os créditos tributários lançados.

Adotamos trecho relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 826 e seguintes), que bem resume o quanto consta dos autos:

DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL
Trata-se de crédito lançado pela fiscalização, referente ao período de 01/2008 a 12/2008, com ciência pessoal do contribuinte em 23/02/2012, consubstanciado nos Autos de Infração de Obrigação Principal abaixo elencados:

Debcad nº 37.346.142-9 - contribuição previdenciária (parte patronal) e contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, no valor de R\$ 4.809.571,32 (fls. 03);

Debcad nº 37.346.141-0 – diferença de acréscimos legais não recolhidos, no valor de R\$ 110,88 (fls. 61);

Debcad nº 37.346.143-7 – contribuição destinada a outras entidades e fundos (Salário Educação, INCRA, SEBRAE e SESC), no valor de R\$ 989.925,36 (fls. 74);

Debcad nº 37.346.144-5 – contribuição devida pelos segurados empregados e contribuintes individuais, descontada e não recolhida pela empresa, no valor de R\$ 4.653,27 (fls. 124);

Debcad nº 37.346.145-3 - contribuição devida pelos segurados empregados, não descontada pela empresa, no valor de R\$ 31.731,99 (fls. 164);

Debcad nº 37.346.146-1 – retenção de 11% sobre notas fiscais de serviço, no valor de R\$ 1.639,00 (fls. 176).

DO RELATÓRIO FISCAL

2. Do que consta do Relatório Fiscal dos Autos de Infração (fls. 233/266), releva destacar os seguintes relatos da autoridade responsável pela autuação:

Do Cancelamento da Isenção

- no período do débito o contribuinte se auto-enquadrava como imune da obrigação pelo recolhimento de contribuições sociais, informando o código FPAS 639 em GFIP, porém, em consulta ao sistema Plenus, tela “CONFILAN – Consulta a Entidades Filantrópicas – INSS/CNAS”, foi constatado que o mesmo teve sua isenção cancelada desde 01/08/2002;

- por conta disso, foi solicitado que a EQPREV/DRF/RJ II se manifestasse a respeito da situação do contribuinte. Em resposta, esta equipe asseverou que, de fato, o cancelamento da isenção se deu 01/08/2002, através do Ato Cancelatório nº 17.002/0001/2003, em conformidade com a informação contida no “CONFILAN”;

- disse, ainda, a EQPREV/DRF/RJ II que o mencionado Ato Cancelatório já foi julgado e mantido pela 4ª Câmara de Julgamento do então Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS, através do Acórdão nº 2380/04;

- em face das informações acima, concluiu a fiscalização que a empresa não se encontrava no gozo da isenção das contribuições previstas nos artigos 22 e 23 da Lei 8.212/91 no período objeto do presente débito (01/2008 a 12/2008), pelo que a enquadrou, de ofício, no código FPAS 574 (Estabelecimentos de Ensino), no lugar do código FPAS 639;

Dos Fatos Geradores Declarados em GFIP

- embora a ação fiscal se destinasse a apurar apenas fatos geradores não reconhecidos pela empresa, em razão de ter o contribuinte apostado o código 639 em GFIP, próprio de entidades isentas, o sistema não calculou as contribuições patronais a seu cargo, motivo pelo quais estas também foram objeto do presente lançamento de ofício;

Dos Fatos Geradores Não Declarados em GFIP

- a fiscalização apurou, para todo o período, a contribuição patronal correspondente às diferenças entre as bases de cálculo relativas às remunerações dos empregados e contribuintes individuais verificadas na contabilidade, nas folhas de pagamento e nas últimas GFIPs que se encontravam na situação de exportadas no sistema GFIPWEB antes do início da ação fiscal;

- também constituiu-se o crédito relativo às contribuições descontadas dos segurados, apurados nas folhas de pagamento e na contabilidade, que deixaram de ser declaradas em GFIP e integralmente recolhidas aos cofres públicos;

Dos Valores Pagos a Título de Alimentação

- foram apuradas as importâncias pagas a título de alimentação aos empregados, escrituradas nas contas contábeis nº 3.1.2.01.04.01 “Refeições e Lanches” e 3.1.1.02.01.10 “Alimentação”, tendo em vista que o contribuinte, após ser intimado a apresentar o comprovante de adesão ao PAT, informou, por escrito, que no período de 2008 não estava cadastrado no programa;

- a empresa foi intimada, ainda, a apresentar planilha contendo os valores gastos, por competência, com a alimentação de cada empregado, tendo alegado, por escrito, em resposta, dificuldades

em individualizar a alimentação de cada trabalhador, haja vista a inexistência de um banco de dados com estas informações. Destarte, para o cálculo da contribuição a cargo do segurado, não descontada, não restou outra alternativa, a não ser aplicar a alíquota mínima de 8%;

- da base de cálculo referente aos gastos com alimentação, foram excluídos os valores descontados das remunerações dos segurados, constantes das rubricas “0253desconto cantina” e “0257alimentação” das folhas de pagamento;

Da Retenção de 11% Sobre Notas Fiscais de Serviço

- o valor da retenção de 11% se refere às notas fiscais de serviços prestados pelas empresas VCG Incorporação e Construção Ltda – CNPJ nº 27.948.082/000157, Silumar Prestação de Serviços Ltda – CNPJ nº 02.753.070/000146 e Silver Prestação de Serviços Ltda– CNPJ nº 03.592.112/000177;

- em algumas notas fiscais a retenção de 11% não consta destacada no corpo da nota, todavia, o valor correspondente foi deduzido do total a pagar, pelo que se deduz que a retenção ocorreu;

- empresas optantes do Simples Nacional que prestam serviços de construção civil e vigilância não estão isentas das contribuições previdenciárias, sujeitando-se, portanto, à retenção de 11% sobre os valores cobrados em notas fiscais de serviço, nos termos da Lei Complementar nº 123, de 2006, e dos artigos 191, II e § 1º, e 219, II e III, da Instrução Normativa nº 971, de 2009;

Da Aplicação da Multa Mais Benéfica

- para o período de 01 a 11/2008, anterior à entrada em vigor da MP 449/08, convertida na Lei 11.941/09, foi aplicada a multa prevista na antiga redação da Lei 8.212/91 e o auto de infração no fundamento legal 78, por ser mais benéfica ao contribuinte, conforme planilha de comparação das multas (fls. 709/710);

3. Em 23 de março de 2012, o contribuinte impugnou todos os Autos de Infração, invocando, em síntese, as seguintes razões de defesa:

(...)

Como afirmado, a impugnação apresentada pela recorrente foi julgada improcedente, tendo a recorrente apresentado, tempestivamente, o recurso de fls. 839 e seguintes, no qual alega, em apertada síntese, que:

* foi utilizado como fundamento do lançamento o Ato Cancelatório de Isenção nº 17.002/0001/2003, expedido em 01/08/2002 – julgado em mantido pela 4ª Câmara do CRPS (Acórdão 2380/2004). Todavia, tal ato refere-se a período anterior aos fatos geradores discutidos no processo administrativo em epígrafe. Sustenta que não houve o apontamento de que a entidade recorrente tenha descumprido a norma assistencial para período de que tratam os Autos de Infração. Ademais, conforme Resolução CNAS nº 7/2009,

ostentaria Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social para o período em destaque, sendo que os requisitos para a concessão e manutenção do CEAS são mais rigorosos do que as exigências para o gozo da imunidade tributária em comento, de sorte que funcionaria como prova inconteste do cumprimento dos requisitos para a imunidade em questão. Acrescenta ainda que apresentou, tempestivamente, perante o Ministério da Educação e Cultura novo pedido de renovação do CEAS (requerimento 213123.001736/2010-94);

* com a edição da Lei nº 12.101/2009 e do Decreto nº 7.237/2010, restou revogada a exigência de emissão de ato declaratório e cancelatório para fruição do benefício de “isenção”. Conforme artigos 31 e 32 da Lei nº 12.101/2009, deve o fisco pronunciar-se sobre o atendimento dos requisitos para a fruição da benesse em cada período.

* a imunidade estabelecida no § 7º do art. 195 somente poderia estar condicionada a requisitos estabelecidos em lei complementar (artigo 146, II, da CF), no caso, teria incidência apenas as condições estabelecidas no artigo 14 do CTN, que é lei complementar no sentido “material”. De toda sorte, a entidade cumpriria tanto os requisitos contidos no art. 55 da Lei nº 8.212/91 quanto aqueles estabelecidos no artigo 14 do CTN.

* aduz que participa de diversas ações sociais e que é reconhecida como entidade beneficente e de utilidade pública nos âmbitos municipal, estadual e federal;

* não incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de alimentação;

* impossibilidade de cobrança da contribuição ao INCRA, por ausência do critério da referibilidade;

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

Ato Cancelatório. Imunidade/Isenção. Cumprimento dos Requisitos

Legais. Alega a recorrente que foi utilizado como fundamento do lançamento o Ato Cancelatório de Isenção nº 17.002/0001/2003, expedido em 01/08/2002 – julgado em mantido pela 4ª Câmara do CRPS (Acórdão 2380/2004). Todavia, tal ato refere-se a período anterior aos fatos geradores discutidos no processo administrativo em epígrafe.

Conforme Relatório Fiscal, a despeito de a recorrente se auto-enquadrar como entidade isenta/imune ao recolhimento de contribuições previdenciárias, o benefício da recorrente foi efetivamente cancelado desde 01/08/2002, o qual, inclusive, transitou em julgado administrativamente Acórdão 2380/2004, da 4ª Câmara do CRPS. Como a recorrente teve sua imunidade/isenção cancelada, pode-se afirmar que somente voltaria a fazer jus ao benefício após o requerimento de novo gozo do benefício em questão, procedimento este obrigatório, conforme dispõem o art. 55, parágrafo 1º, da Lei 8.212/91 c/c art. 208 do Decreto 3.048/99. Nessa hipótese, a isenção, se concedida, geraria efeitos a partir do protocolo do pedido, conforme dispõem o § 1º do art. 55. da Lei 8.212/91 e o art. 208 do Decreto 3.048/99 Lei 8.212/91.

Note-se que a autoridade fiscal informa ainda às fls. 241 que a entidade descumpra requisito de relevo para manter a sua condição de isenta, que é não possuir débito, conforme o art. 55, § 6º, da Lei nº 8.212/91, que tinha supedâneo no **art. 195, § 3º, da Constituição Federal**. E segue o Relatório Fiscal afirmando que **em todos os estabelecimentos da recorrente há contribuições retidas dos segurados e que não foram recolhidas aos cofres públicos, além de estar em débito em relação a débitos parcelados com base na Lei nº 11.941/2009.**

Sendo assim, mesmo sendo verdadeira as afirmações da recorrente de que ostentaria Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social para o período em destaque (Resolução CNAS nº 7/2009); que não tenha descumprido a norma assistencial para período de que tratam os Autos de Infração; que participe de diversas ações sociais; e que seja reconhecida como entidade beneficente e de utilidade pública nos âmbitos municipal, estadual e federal, por não ter comprovado o cumprimento dos requisitos legais previstos no art. 55, §§ 1º e 6º, da Lei 8.212/91, o lançamento mostra-se legítimo e deve ser integralmente mantido.

Aplicabilidade das disposições contidas na Lei nº 12.101/2009. Alega a recorrente que com a edição da Lei nº 12.101/2009 e do Decreto nº 7.237/2010, restou revogada a exigência de emissão de ato declaratório e cancelatório para fruição do benefício de “isenção”. Conforme artigos 31 e 32 da Lei nº 12.101/2009, deve o fisco pronunciar-se sobre o atendimento dos requisitos para a fruição da benesse em cada período.

O art. 55 da Lei nº 8.212/91 realmente foi revogado pelo art. 44 da Lei nº 12.101 (DOU de 30 de novembro de 2009). Ocorre que a interpretação ofertada pela recorrente encontra-se equivocada.

De acordo com o previsto no art. 31 da Lei n.º 12.101 de 2009, a Receita Federal do Brasil deixou de ter competência para apreciar os requerimentos de isenção. O direito ao benefício será exercido pela entidade desde a data da publicação da concessão da certificação, atendidos os requisitos do art. 29 da Lei n.º 12.101, independentemente de pedido ao órgão fazendário. Nesse sentido é o teor do art. 31, *in verbis*:

Lei n.º 12.101, de 27 de novembro de 2009

Art. 31. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo.

Por outro lado, a entidade deverá atender aos requisitos estabelecidos no art. 29 e 30 da Lei n.º 12.101/2009:

Lei n.º 12.101, de 27 de novembro de 2009

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente

habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Art. 30. A isenção de que trata esta Lei não se estende a entidade com personalidade jurídica própria constituída e mantida pela entidade à qual a isenção foi concedida.

A consequência, na hipótese de descumprimento dos pressupostos legais, está estabelecida na seqüência, no invocado art. 32:

Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009

Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

§1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

§2º O disposto neste artigo obedecerá ao rito do processo administrativo fiscal vigente.

Ocorre que tais disposições legais somente alcançam fatos geradores ocorridos após a publicação da Lei n 12.101, que não é a hipótese dos autos, em que estão sendo cobrados fatos geradores ocorridos anteriormente à publicação da Lei n ° 12.101.

Como se sabe, a lei aplicável é aquela vigente à época da ocorrência dos fatos em respeito às lições elementares da ciência do Direito e às disposições gerais do ordenamento jurídico, em especial arts. 1º e 2º da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro – Decreto-Lei nº 4.657/42 e arts. 105 e 144 do CTN.

Portanto, para o período lançado, era sim necessária formulação de pedido do reconhecimento do direito.

Imunidade/Isenção. Art. 14 do CTN. Defende a recorrente que a imunidade estabelecida no § 7º do art. 195 somente poderia estar condicionada a requisitos estabelecidos em lei complementar (artigo 146, II, da CF), no caso, teria incidência apenas as condições estabelecidas no artigo 14 do CTN, que é lei complementar no sentido “material”. De toda sorte, a entidade cumpriria tanto os requisitos contidos no art. 55 da Lei nº 8.212/91 quanto aqueles estabelecidos no artigo 14 do CTN.

De pronto, é preciso lembra que, conforme já consignado, a recorrente não cumpria os requisitos estabelecidos no art. 55 da Lei nº 8.212/91. Quanto ao art. 14 do CTN, entendemos inaplicável. Senão vejamos.

Pedimos vênia para seguir a orientação adotada pelo Conselheiro Elias Sampaio Freire, relator do Recurso Especial 255.559, acórdão 9202-002.420 (processo 13016.000954/2007-70, Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado em 07 de novembro de 2012).

Dispõe o Código Tributário Nacional que:

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.

Como se vê, o regramento invocado pela recorrente refere-se à imunidade de impostos. Para as entidades beneficentes de assistência social, a Constituição concedeu imunidade/isenção das contribuições para a seguridade social desde que atendidas as exigências estabelecidas em lei.

Não é verdade que o § 7º do art. 195 da Constituição, por se tratar de uma limitação constitucional ao poder de tributar, deve ser regulamentado por lei complementar (art. 14 do Código Tributário Nacional). Conforme nos ensina Leandro Paulsen, “é rígida a posição do STF do sentido de que, quando a Constituição remete à lei, sem qualificá-la, cuide-se de lei ordinária, pois a lei complementar é sempre requerida expressamente” (*Contribuições – Custeio da Seguridade Social*. Livraria do Advogado Editora, 2007, p. 145)

Não se nega que, quanto à matéria, houve o reconhecimento da repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 566.622 (tema 32), o que demonstra que não se trata de questão fechada.

Recurso REPERCUSSÃO GERAL - ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - IMUNIDADE - CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - ARTIGO 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Admissão pelo Colegiado Maior.

(RE 566622 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 21/02/2008, DJe-074 DIVULG 24-04-2008 PUBLIC 25-04-2008 EMENT VOL-02316-09 PP-01919)

Tema 32 - Reserva de lei complementar para instituir requisitos à concessão de imunidade tributária às entidades beneficentes de assistência social.

No entanto, alinha-se o presente voto com a posição adotada pelo próprio STF por ocasião do julgamento do Ag. Reg. no RE nº 428.8150, no qual decidiu-se que os requisitos formais para a constituição e funcionamento das entidades beneficentes de assistência social são matérias que podem ser tratadas por lei ordinária:

EMENTA: 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". II. Imunidade tributária: entidade declarada de fins filantrópicos e de utilidade pública: Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos: exigência de renovação periódica (L. 8.212, de 1991, art. 55). Sendo o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos mero reconhecimento, pelo Poder Público, do preenchimento das condições de constituição e funcionamento, que devem ser atendidas para que a entidade receba o benefício constitucional, não ofende os arts. 146, II, e 195, § 7º, da Constituição Federal a exigência de emissão e renovação periódica prevista no art. 55, II, da Lei 8.212/91.

(RE 428815 AgR, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 07/06/2005, DJ 24-06-2005 PP-00040 EMENT VOL-02197-07 PP-01247 RDDT n. 120, 2005, p. 150-153)

Nada impede que a Constituição crie uma regra geral (lei complementar regula as limitações constitucionais ao poder de tributar) e estabeleça exceções (como a regulamentação do art. 195, § 7º, por lei ordinária).

Desta forma, impõe-se às entidades beneficentes de assistência social que cumpram os requisitos estabelecidos no art. 55 da Lei n.º 8.212/91, a fim de que possam ser consideradas isentas/imunes das contribuições para a seguridade social.

Portanto, 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 para a seguridade social e aquela sobre impostos. Além disso, a imunidade prevista no art. 195, § 7º, 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.

Destarte, as entidades beneficentes que prestam assistência social, inclusive no campo da educação e da saúde, para gozarem da imunidade constante do § 7º do art. 195 da Constituição Federal, deveriam – à época dos fatos geradores atender ao rol de exigências determinado pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Alimentação. Pagamento em Pecúnia. A recorrente aduz que não incidiriam contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de alimentação.

A autoridade fiscal informa no relatório que apurou como fato gerador de contribuições sociais, com base no art. 28, § 9º, alínea “c”, da Lei 8.212/91, os valores gastos pela empresa com a alimentação de seus empregados, contabilizados nas contas nº 3.1.2.01.04.01 – “Refeições e Lanches”, 3.1.1.02.01.10 – “Alimentação”, uma vez que esta, quando intimada, não apresentou comprovante de adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, tendo confirmado, em declaração escrita, que no período de 2008 a 2010 não estava cadastrada no programa.

Levando-se em conta o campo de incidência das contribuições previdenciárias, que se extrai da conjugação do artigo 195, I, *a*, com os artigos 22 e 28 da Lei nº 8.212/91, depreende-se que os pagamento a título de fornecimento de alimentação são fatos geradores de contribuição previdenciária.

No entanto, a norma inscrita no art. 28, § 9º, alínea “c” estabelece que não integra o salário de contribuição “a parcela *in natura* recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976”. Esta Lei, dispõe em seu art. 3º que:

Art 3º Não se inclui como salário de contribuição a parcela paga 'in natura', pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho.

À evidência dos preceitos legais em comento, conclui-se que sobre o valor da alimentação fornecida pela empresa aos trabalhadores não incidem contribuições previdenciárias, quando, nos termos da Lei nº 6.321, de 1976, o fornecimento ocorra de acordo

com programa de alimentação previamente aprovado pelo Ministério do Trabalho e Emprego (MTE).

A adesão ao PAT não constitui mera formalidade. É por intermédio do conhecimento da existência do programa em determinada empresa que o Ministério do Trabalho e Emprego, por seu órgão de fiscalização, verificará o cumprimento do disposto no artigo 3º acima transcrito. Ao incentivo fiscal há uma contraprestação por parte da empresa: fornecimento de alimentação com teor nutritivo adequado em ambiente que atenda as condições aceitáveis de higiene.

No caso sob exame, está demonstrado nos autos que durante o período a que se refere o lançamento da rubrica, a recorrente não estava inscrita no programa e, portanto, o lançamento não deve ser retificado.

É verdade que o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda em Despacho de 24/11/2011, concluiu pela dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e pela desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, com relação às ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária. Todavia, na hipótese dos autos, os pagamentos jamais poderiam ser em pecúnia ou em ticket. Portanto, inaplicáveis as conclusões do Parecer.

Conclui-se, assim, que a não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação restringe-se ao seu fornecimento *in natura* ou à hipótese de inscrição no PAT. A alimentação fornecida em pecúnia ou em ticket sem a devida inscrição no PAT sofre a incidência da contribuição previdenciária.

INCRA. Alega ainda a recorrente a impossibilidade de cobrança da contribuição ao INCRA, por ausência do critério da referibilidade.

A investigação a respeito da natureza jurídica da contribuição para o INCRA já foi por demais tormentosa ao longo dos últimos anos, sendo que hoje os tribunais superiores pacificaram entendimento no sentido de que consubstancia contribuição de intervenção no domínio econômico:

VIGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. NATUREZA DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. LEIS Nº 7.787/89 e 8.212/91. DESTINAÇÃO DIVERSA. EMPRESAS URBANAS. ENQUADRAMENTO.

*I - A Primeira Seção do STJ, na esteira de precedentes do STF, firmou entendimento no sentido de que **não existe qualquer óbice para a cobrança da contribuição destinada ao INCRA também das empresas urbanas.** Precedentes: EDcl no AgRg no REsp nº 716.387/CE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJ de 31/08/06 e EDcl no REsp nº 780.280/MA, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ 25/05/06.*

*II - Este Superior Tribunal de Justiça, após diversos pronunciamentos, com base em ampla discussão, reviu a jurisprudência sobre o assunto, chegando à conclusão que **a contribuição destinada ao INCRA não foi extinta, nem com a Lei nº 7.787/89, nem pela Lei nº 8.212/91, ainda estando em vigor.***

III - Tal entendimento foi exarado com o julgamento proferido pela Colenda Primeira Seção, nos EREsp nº 770.451/SC, Rel. p/ac. Min. CASTRO MEIRA, Sessão de 27/09/2006. Naquele julgado, restou definido que a contribuição ao INCRA é uma contribuição especial de intervenção no domínio econômico, destinada aos programas e projetos vinculados à reforma agrária e suas atividades complementares. Assim, a supressão da exação para o FUNRURAL pela Lei nº 7.787/89 e a unificação do sistema de previdência através da Lei nº 8.212/91 não provocaram qualquer alteração na parcela destinada ao INCRA.

IV - Agravo regimental improvido. (STJ; AgRg no AgRg no REsp 894345 / SP; Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO; T1 - PRIMEIRA TURMA; DJ 24/05/2007, p. 331)

(destaques nossos)

Em aditamento ao voto proferido no EREsp 770.451/SC; a Min. Eliana Calmon sublinhou os traços fundamentais da espécie tributária em exame, rememorando magnífico trabalho doutrinário contido na tese apresentada pelo Dr. Luciano Dias Bicalho Camargo, em curso de doutorado da Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais, o qual pedimos *venia* para transcrevê-lo.

“As contribuições interventivas têm como principal traço característico a finalidade eleita e explicitada na consequência da norma de incidência tributária.

(...)

Assim, para a perfeita compreensão da norma de incidência tributária das contribuições de intervenção sobre o domínio econômico, especificamente aquelas que se prestam à arrecadação de recursos para o custeio dos atos interventivos, há de se prever uma circunstância intermediária a vincular a hipótese de incidência e a consequência tributária, sem a qual não há de se falar da existência de norma de incidência válida.

Assim, nas contribuições de intervenção sobre o domínio econômico deverá coexistir, para a sua perfeita incidência, os dois núcleos da hipótese de incidência: o "fato do contribuinte", relacionado ao domínio econômico, e os atos interventivos implementados pela União.

(...)

Assim, no caso específico das contribuições para o INCRA, elas somente se mostram válidas na medida em que o INCRA, efetivamente, promove desapropriações para fins de reforma agrária (circunstância intermediária), visando alterar a estrutura fundiária anacrônica brasileira, conforme minudentemente visto no capítulo 3, aplicando-se, assim, os recursos arrecadados na consecução dos objetivos constitucionalmente previstos: função social da propriedade e diminuição das desigualdades regionais.

Saliente-se, por relevante, que as contribuições devidas ao INCRA, muito embora não beneficiem diretamente o sujeito ativo

da exação (empresas urbanas e algumas agroindustriais), beneficiam toda a sociedade, por ter a sua arrecadação destinada a custear programas de colonização e reforma agrária, fomentam a atividade no campo, que é de interesse de toda a sociedade (e não só do meio rural), tendo em vista a redução das desigualdades e a fixação do homem na terra.

Não há que se falar da existência de uma referibilidade direta, que procura condicionar o pagamento das contribuições às pessoas que estejam vinculadas diretamente a determinadas atividades e que venham a ser beneficiárias da arrecadação. Ora, o princípio da referibilidade direta, como defendido por vários autores, simplesmente não existe no ordenamento jurídico pátrio, especialmente no que se refere às contribuições de intervenção no domínio econômico. Trata-se de mera criação teórica e doutrinária, sem respaldo no texto da Constituição Federal.

(...)

Com efeito, a exação em tela é destinada a fomentar atividade agropecuária, promovendo a fixação do homem no campo e reduzindo as desigualdades na distribuição fundiária. Consequentemente, reduz-se o êxodo rural e grande parte dos problemas urbanos dele decorrentes.

Não pode ser negado que a política nacional de reforma agrária é instrumento de intervenção no domínio econômico, uma vez que objetiva a erradicação da miséria, segundo o preceituado no §1º do art. 1º da Lei nº 4.504/64 - Estatuto da Terra.

Dessa forma, a referibilidade das contribuições devidas ao INCRA é indireta, beneficiando, de forma mediata, o sujeito passivo submetido a essa responsabilidade”.

(destaques nossos)

Se bem observados os julgados acima, resta claro que, além da definição de sua natureza jurídica, o STJ afastou todas as argumentações relativas à inconstitucionalidade ou à ilegalidade da contribuição ao INCRA, com base na “referibilidade” ou no “benefício direto”, de sorte a se considerar que as empresas urbanas não seriam contribuintes da contribuição ao INCRA. Com efeito, além dos julgados acima do STJ, cumpre mencionar ainda a orientação do STF destacada no AI 761.127-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJe de 14.05.2010).

É verdade que ainda encontra-se pendente de análise pela Suprema Corte a recepção da contribuição ao INCRA no período posterior ao advento da Emenda Constitucional nº 33/2001, que alterou o artigo 149 da Constituição Federal (Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 630.898, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 28/06/2012). Todavia, mesmo neste aspecto particular, a chance de reconhecimento da inconstitucionalidade parece remota, pois a interpretação restritiva que se pretende atribuir ao § 2º, inciso II, alínea a, destoa da inteligência do próprio caput do art. 149, não alterado pela EC nº 33/2001, sendo certo que o próprio STF já fixou a constitucionalidade da contribuição devida ao SEBRAE, qualificada como contribuição de intervenção no domínio econômico (RE 396.266, Relator Min. Carlos Velloso), e da contribuição criada pela LC nº 110/2001, qualificada com contribuição social geral (ADIN 2.556, Relator Min. Moreira Alves), ambas incidentes sobre a folha de salário das empresas, já sob a égide da EC nº 33/2001.

Processo nº 18470.721327/2012-90
Acórdão n.º **2302-003.050**

S2-C3T2
Fl. 1.310

Sendo assim, deve ser mantida a exigência relativamente às contribuições ao INCRA.

Pelas razões ora expendidas, CONHEÇO do recurso para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator