



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.722813/2014-74
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-011.199 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de abril de 2023
Recorrente FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. DISPOSITIVOS LEGAIS QUE EMBASAM O LANÇAMENTO DECLARADOS INCONSTITUCIONAIS PELO STF. IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO.

Diante de declaração de inconstitucionalidade assentada pelo STF em relação aos dispositivos legais que embasam o lançamento fiscal, impõe-se o reconhecimento da improcedência da autuação fiscal.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAÇÃO DA GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES. CONEXÃO COM OS PROCESSOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS PRINCIPAIS.

Tratando-se de autuação decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória vinculada à obrigação principal, deve ser replicado, no julgamento do processo relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário interposto. Vencido o conselheiro Francisco Ibiapino Luz, que negou-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, José Márcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino e Wilderson Botto (suplente convocado).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2402-011.199 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11516.722813/2014-74

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (p. 1.335) interposto em face da decisão da 7ª Turma da DRJ/POA, consubstanciada no Acórdão n.º 10-54.265 (p. 1.284), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ - UNIVALI teve lavrados contra si os seguintes Autos de Infração - AIs:

a) **AI n.º DEBCAD 51.056.812-2**, no valor de R\$ 205.983.330,13 (duzentos e cinco milhões, novecentos e oitenta e três mil, trezentos e trinta reais e treze centavos), relativo ao lançamento de **(1)** contribuições previdenciárias patronais, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - RAT, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados, nas competências janeiro de 2009 a dezembro de 2012, inclusive gratificações natalinas de 2009, 2010, 2011 e 2012 (competências 13/2009, 13/2010, 13/2011 e 13/2012); e **(2)** contribuições previdenciárias patronais, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados contribuintes individuais, nas competências janeiro de 2009 a dezembro de 2012; e

b) **AI n.º DEBCAD 51.056.817-3**, no valor de R\$ 53.051.130,30 (cinquenta e três milhões e cinquenta e um mil, cento e trinta reais e trinta centavos), relativo ao lançamento de contribuições destinadas a outras entidades e fundos, no caso, ao Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação - FNDE (Salário-Educação), Instituto Nacional da Colonização e Reforma Agrária - INCRA, Serviço Social do Comércio - SESC e Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados, competências janeiro de 2009 a dezembro de 2012, inclusive 13/2009, 13/2011 e 13/2012.

Os valores dos autos de infração foram consolidados em 05 de novembro de 2014.

No Relatório Fiscal Complementar do Procedimento (fls. 04/31), verifica-se que a auditoria fiscal realizada junto à empresa deu-se em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal-Fiscalização - MPF-F n.º 09.20100.2013.01679, emitido em consequência de diligência fiscal previamente determinada pelo Mandado de Procedimento Fiscal-Diligência - MPF-D n.º 09.20100.2013.00873.

Esclarece a autoridade lançadora que ocorreu o encerramento parcial da referida ação fiscal, em dezembro de 2013, culminado com a suspensão da isenção da entidade.

Os lançamentos tributários decorrentes do procedimento desenvolvido até então abrangeram somente o exercício de 2008, e se encontram consubstanciados no Processo n.º 11561.724269/2013-14.

Em assim sendo, no presente processo é analisado o cumprimento, pela entidade, tanto dos requisitos da isenção do pagamento das contribuições sociais patronais, quanto daqueles concernentes à manutenção do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS, no que pertine aos exercícios de 2009 a 2012.

Quanto aos requisitos para reconhecimento e manutenção da isenção, estabelecidos no artigo 55 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, vigente até o exercício de 2009, e no artigo 29 da Lei n.º 12.101, de 27 de novembro de 2009, em vigor a partir do exercício de 2010, a autoridade lançadora constatou que a UNIVALI patrocinava dois planos de previdência complementar com o objetivo de proporcionar benefícios a seus "funcionários", desde o ano de 2000 – fato que levou à conclusão de que a entidade, com esse procedimento, **a um**, cometeu desvio de finalidade ao transferir parte de suas rendas e resultados na concessão de benefícios a seus empregados, infringindo o artigo 3.º, incisos I e III, de seus estatutos; **a dois**, descumpriu o artigo 55, inciso V, da Lei n.º 8.212/91, em relação ao exercício de 2009, e o artigo 29, incisos III e V, da Lei n.º 12.101/2009, no tocante aos exercícios de 2010 a 2012; e, **a três**, infringiu, em todo o

período de 2008 a 2012, o artigo 9.º, combinado com o artigo 14, ambos do Código Tributário Nacional - CTN.

“Por conseguinte, atendendo às disposições dos art. 31 e 32 da Lei 12.101, de 2009, a UNIVALI foi objeto de SUSPENSÃO DA ISENÇÃO, desde Janeiro de 2008, conforme disposto no Relatório Fiscal do Processo n.º 11561.724.269/2013-14, cópia em anexo (1), a qual deverá ser mantida pelas razões acima expostas, ficando a Entidade, consequentemente, sujeita ao lançamento do crédito tributário referente às contribuições sociais devidas e não recolhidas também no período fiscalizado, remanescente, de 01/2009 a 12/2012.”

Assim, uma vez não comprovada a condição de entidade beneficente de assistência social, a UNIVALI foi enquadrada no código FPAS 574, ficando sujeita às mesmas contribuições das empresas em geral, estabelecidas pela Lei n.º 8.212/91, bem assim àquelas exações destinadas a outras entidades e fundos.

A autoridade lançadora analisou, também, o cumprimento, pela entidade, dos requisitos para manutenção do CEBAS, considerando que, no exercício de 2009, este certificado se encontrava, em relação às atividades da área da educação, sob a égide do Decreto n.º 2.536, de 06 de abril de 1998; assim também no tocante às atividades da área da saúde, porém com as alterações introduzidas, no Decreto n.º 2.536/98, pelo Decreto n.º 4.327, de 08 de agosto de 2002, ambos revogados pelo Decreto n.º 7.237, de 20 de julho de 2010, que a seu turno foi revogado pelo Decreto n.º 8.242, de 23 de maio de 2014.

Ressalta que os requisitos para manutenção do CEBAS, contidos no artigo 3.º, incisos IV, IX e X do Decreto n.º 2.536/98, a partir da edição da Lei n.º 12.101/2009, passaram a compor também os requisitos para reconhecimento da isenção do pagamento de contribuições, previstos no artigo 29 dessa lei, analisados no tópico II do Relatório Fiscal Complementar do Procedimento.

No tocante a este aspecto, concluiu, em síntese, que no exercício de 2009 a UNIVALI, a um, ao instituir e patrocinar planos de previdência complementar, infringiu as disposições do artigo 3.º, incisos IV, IX e X, do Decreto n.º 2.536/98; e, a dois, não cumpriu a exigência estabelecida no artigo 3.º, inciso VI, do Decreto n.º 2.536/98, pois aplicou em gratuidade valores inferiores àqueles correspondentes ao montante das isenções de contribuições sociais usufruídas no período. Ademais, os valores das gratuidades não atingiram o percentual de 20% da receita efetivamente recebida.

Da mesma maneira no que pertine ao exercício de 2010, em que os valores aplicados pela UNIVALI, em gratuidade, não apenas ficaram muito aquém daqueles concernentes à isenção usufruída, como também não atingiram pelo menos o equivalente a 20% da receita efetivamente recebida, restando descumprido o artigo 13 da Lei n.º 12.101/2009.

Em relação aos exercícios de 2011 e 2012, a autoridade lançadora informa, a um, que, no exercício de 2011, o percentual de gratuidade apurado ficou abaixo do mínimo de 20% exigido em lei; e, a dois, que, em ambos os exercícios, “tanto a Gratuidade declarada pela Entidade quanto a apurada pela Fiscalização ficaram muito abaixo dos benefícios fiscais usufruídos pela UNIVALI no período” – restando descumprido o disposto no artigo 13 da Lei n.º 12.101/2009.

Essas conclusões “em relação ao descumprimento dos requisitos para manutenção do CEBAS”, conforme notícia a autoridade lançadora, no item 81 do Relatório Fiscal Complementar do Procedimento, “serão objeto de Representação aos órgãos competentes.”

O expediente vem instruído pelos documentos de fls. 51/527 e 657/912 além daqueles concernentes às peças de autuação.

A empresa impugnou tempestivamente as exigências, através do arrazoadado de fls. 915/1.025. A ciência dos autos de infração ocorreu em 06 de novembro de 2014, enquanto que a impugnação foi protocolizada em 04 de dezembro de 2014.

Preliminarmente, tendo em vista o contido nos itens 82 e 85 do Relatório Fiscal Complementar do Procedimento, observa que “ser ou não ser” entidade beneficente de assistência social implica necessariamente a análise da legislação que trata do CEBAS. Tem, assim, como evidente que o lançamento dos créditos tributários foi determinado

“ante o fato de a auditoria fiscal, segundo suas conclusões, não ter constatado que a entidade Impugnante é entidade beneficente de assistência social, por não ter supostamente aplicado os percentuais de gratuidade, etc. Tanto é verdade que a determinação do lançamento do crédito tributário previdenciário (...) no Relatório Fiscal veio logo após a análise dos requisitos para a manutenção do CEBAS (...).”

Em assim sendo, pretende provar que as competências da Receita Federal do Brasil - RFB resumem-se à análise dos requisitos da isenção, ao passo que aos órgãos certificadores (Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome - MDS, Ministério da Educação - MEC, Ministério da Saúde - MS) compete a análise dos requisitos da certificação, aí incluídas questões como gratuidades, bem como o ser, ou não, a entidade beneficente de assistência social. Noutras palavras, à RFB compete lançar créditos tributários e lavrar autos de infração contra a entidade tão-somente pelo descumprimento dos requisitos para gozo da isenção, previstos no artigo 55 da Lei n.º 8.212/91 e no atual artigo 29 da Lei n.º 12.101/2009, enquanto que ao MDS, MEC e MS compete a análise da condição da entidade como beneficente de assistência social.

Ainda em preliminar, aponta a ocorrência de erro, por parte da autoridade lançadora, ao fazer referência, nos itens 21 e 85 do Relatório Fiscal Complementar do Procedimento, ao inciso III do artigo 29 da Lei n.º 12.101/2009, que trata da não apresentação de “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” – situação que em nenhum momento é referida pela auditoria fiscal da RFB.

Registra, ainda, que, às fls. 09 e 10 do Relatório Fiscal Complementar do Procedimento, a autoridade lançadora, ao analisar os requisitos para a manutenção do CEBAS, aponta a violação aos incisos IV, IX e X do artigo 3.º do Decreto n.º 2.536/98 – embora, na transcrição desses dispositivos, cite os incisos IV, VII e X desse dispositivo legal. Ocorre que o inciso IX do artigo 3.º do Decreto n.º 2.536/98 trata da obrigação de a entidade “destinar, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, o eventual patrimônio remanescente a entidades congêneres registradas no CNAS [Conselho Nacional de Assistência Social] ou a entidade pública” – situação que, assim como a anterior, também não foi mencionada pela Fiscalização.

Conclui que “a auditoria fiscal da RFB está acusando a entidade da violação de um dispositivo legal (art. 29, III Lei 12.101/09) e regulamentar (art. 3.º, inciso IX do Decreto 2.536/98) que jamais foram objeto de menção, motivação ou fundamentação em nenhuma parte do Relatório Fiscal Complementar do Procedimento”.

Assim, ante a ocorrência de vício material insanável, afigura-se a absoluta nulidade da autuação e da suspensão da isenção por violação ao inciso III do artigo 29 da Lei n.º 12.101/2009 e do inciso IX do artigo 3.º do Decreto n.º 2.536/98, já que, em momento algum, tais dispositivos foram objeto de menção, motivação ou fundamentação.

No mérito, aborda, inicialmente, a questão do patrocínio de planos de previdência complementar pela Fundação UNIVALI, em benefício de seus “funcionários”, patrocínio este que, de acordo com a auditoria fiscal, importaria violação ao artigo 55, inciso V, da Lei n.º 8.212/91, em relação ao exercício de 2009; ao artigo 29, incisos III [sic] e V, da Lei n.º 12.101/2009, no tocante aos exercícios de 2010 a 2012; e ao artigo 9.º, combinado com o artigo 14, ambos do CTN, em todo o período.

Destaca, desde logo, que a despeito do evidente erro material apontado em preliminar, qual seja a autuação da entidade por violação ao inciso III do artigo 29 da Lei n.º 12.101/2009, a impugnante passa a contestar o Relatório Fiscal Complementar do Procedimento, “partindo da premissa que os auditores fiscais tinham por intenção apontar violação ao inciso II do art. 29 da Lei n.º 12.101/2009, e não ao inciso III do mesmo artigo”.

Observa que decisão unânime proferida pela 4.ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social - CaJ/CRPS, no Acórdão n.º 39/2006, julgado em 26 de janeiro de 2006, refutou as mesmas alegações acerca de supostas ilegalidades denunciadas pelo mesmo auditor fiscal, contra a mesma entidade fiscalizada,

entendendo não haver irregularidade alguma no fato de esta última patrocinar planos de previdência complementar para seus empregados.

Neste ponto, não há qualquer inovação no Relatório Fiscal Complementar do Procedimento, “pois o mesmo auditor fiscal que à época fiscalizou a entidade está repetindo as mesmas alegações que já formulou em passado recente, e que foram fulminadas pelo Conselho de Recursos da Previdência Social.” (Grifos no original.)

Registra, ainda, que “contra este acórdão CaJ n.º 39/2006, a antiga Secretaria da Receita Previdenciária - SRP formulou pedido de revisão, que restou não conhecido pela 4.ª Câmara de Julgamento do CRPS.”

Assim, não há como se aceitar as conclusões do Relatório Fiscal Complementar do Procedimento neste ponto, haja vista que, a favor da impugnante, há decisão administrativa irreformável sobre o mesmo assunto objeto deste processo administrativo, proferida unanimemente pela 4.ª CaJ/CRPS, que anulou auto de infração do mesmo auditor fiscal, acerca do mesmo assunto, sob pena de violação aos artigos 42, inciso II, e 45 do Decreto n.º 70.235/72.

Ademais, ainda que, agora, se alegue também violação aos incisos II e V do artigo 29 da Lei n.º 12.101/2009, tal fato em nada altera as conclusões do julgamento ocorrido no CRPS em 2006, “uma vez que os mesmos dispositivos ora citados estavam reproduzidos em outros textos legais naquela ocasião também.”

Aduz que, além da “coisa julgada administrativa”, restou configurado o previsto no artigo 100, inciso III, do CTN, i.e., a ocorrência de “práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas”, de sorte que qualquer rediscussão ou nova decisão sobre o mesmo tema representaria afronta ao postulado da segurança jurídica.

Destaca, ainda, antes de adentrar no exame do patrocínio de planos de previdência complementar propriamente dito, que as disposições contidas no artigo 9.º, combinado com o artigo 14, do CTN, não têm aplicação no caso em tela, na medida em que “O presente processo administrativo fiscal trata de isenção/imunidade de contribuições sociais à seguridade social por parte de entidade beneficente de assistência social, prevista no art. 195, § 7.º da CF/88. Não se está discutindo, neste processo, isenção ou imunidade tributária sobre impostos (IPTU, IPI, ICMS, IRPJ, ISS, etc), cuja previsão constitucional encontra-se no art. 150, inciso VI, alínea “c” da CF/88.” (Grifo no original.)

Também não há que se falar em violação aos preceitos dos artigos 9.º e 14 do CTN, relativamente ao exercício de 2008, que já foi, em procedimento anterior, objeto de análise e autuação com base somente no artigo 55, inciso V, da Lei n.º 8.212/91.

Em relação ao patrocínio de planos de previdência complementar, afirma que o inciso V do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91 e os incisos II e V do artigo 29 da Lei n.º 12.101/2009 estão diretamente ligados, respectivamente, ao inciso IV do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91 e ao inciso I do artigo 29 da Lei n.º 12.101/2009. Faz-se, portanto, necessária a sua análise conjunta, embora estes últimos dispositivos não tenham sido utilizados diretamente como fundamento para a autuação.

Em assim sendo, tem a impugnante como necessário delimitar quem são os diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, para os quais a legislação proíbe o pagamento de remuneração e vantagens ou benefícios.

Nesse diapasão, afirma que a proibição limita-se aos diretores estatutários da entidade mantenedora, constituídos nos termos do seu estatuto social. “As funções desses diretores consistem na representação da instituição consubstanciada nos atos de administração que implicam contrair obrigação para a pessoa jurídica representada, ou tomar decisões em nome daquela.”

“Diferencia-se, portanto, daquele tipo de diretor constituído mediante contrato de natureza empregatícia, ou que preste um serviço específico para a instituição educacional, também denominada entidade mantida. Na hipótese do referido diretor da entidade mantenedora cumular função na entidade mantida, desde que relacionado com a sua formação profissional, também não há que se falar de vedação de remuneração ou na concessão de vantagens ou benefícios.”

Refere, neste sentido, os Pareceres MPAS/CJ n.º 639/96 e 1.405/98. Cita, também, decisões dos TRFs das 1.ª e 4.ª Regiões, bem assim do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

“Desta forma, havendo distinção entre as funções desempenhadas, em especial, na entidade mantida, sendo a atividade efetivamente comprovada e compatível com a formação técnica/profissional do dirigente, não há qualquer ilicitude acerca da remuneração e concessão de outros benefícios pelo serviço prestado (plano de saúde, previdência privada, bolsa de estudos, etc) como contraprestação do vínculo laboral, incidindo a vedação legal apenas quando se tratar de situação relacionada com as competências estatutárias.”

Assim, se a Fundação UNIVALI, eventualmente, efetuasse o pagamento de remuneração e benefícios (como um plano de previdência complementar) apenas aos seus dirigentes estatutários pelo exercício de atribuições não estatutárias, tal remuneração e tais benefícios se revestiriam da mais absoluta legalidade, sem comprometer em nada o gozo do benefício fiscal pela entidade.

Destaca, ainda, que, em todo o Relatório Fiscal Complementar do Procedimento, a auditoria afirma que a UNIVALI patrocina planos de previdência complementar para seus “FUNCIONÁRIOS e EMPREGADOS”. Ou seja: os próprios auditores fiscais afirmam que o plano de previdência complementar é dirigido aos “funcionários/empregados” da entidade, e não a seus dirigentes. “Em momento algum, a auditoria fiscal acusou os dirigentes da entidade de estarem se beneficiando com o patrocínio do plano de previdência complementar, através de remuneração indireta.”

Destaca, ainda, que, em todo o Relatório Fiscal do Procedimento, a auditoria afirma que a UNIVALI patrocina planos de previdência complementar para seus “FUNCIONÁRIOS e EMPREGADOS.” Ou seja: o próprio auditor fiscal afirma que o plano de previdência complementar é dirigido aos “funcionários/empregados” da entidade, e não a seus dirigentes. “Em momento algum, a auditoria fiscal acusou os dirigentes da entidade de estarem se beneficiando com o patrocínio do plano de previdência complementar, através de remuneração indireta.”

Em assim sendo, questiona, por primeiro, qual a base legal que veda a que uma entidade beneficente de assistência social ofereça, a seus empregados / funcionários / professores, benefícios comuns em qualquer relação de emprego, de forma a garantir a permanência de seu corpo funcional, evitando a rotatividade característica nos dias atuais, com vistas à consecução de seus objetivos institucionais.

Aduz que, de fato, não figura como objetivo institucional da impugnante atuar no ramo de previdência complementar: trata-se de entidade beneficente de assistência social voltada à área da educação, da saúde e da assistência social. “E, de fato, a UNIVALI realmente não atua realmente no segmento de previdência complementar, tal como equivocadamente entendeu a auditoria fiscal, nem muito menos administra uma entidade de previdência complementar.”

A UNIVALI efetua, para seus empregados (administrativos e docentes) regidos pela Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, o pagamento dos salários e remunerações, bem como o de outros benefícios acessórios oferecidos em qualquer empresa ou entidade, benefícios estes, aliás, expressamente previstos no artigo 458, parágrafo 2.º, consolidado.

A se validar o entendimento da auditoria fiscal, ter-se-ia que afirmar que também não é objetivo da UNIVALI atuar no segmento de assistência médica, hospitalar e odontológica, no segmento de transporte, no segmento de alimentação, no segmento de bolsas de estudo, etc. – haja vista que, para os empregados regidos pela CLT, a entidade concede plano de saúde, plano odontológico, vale transporte, ticket-alimentação, previdência privada e bolsas de estudo, de acordo com sua disponibilidade financeira.

Tem como “sabido que os valores utilizados para manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais de uma entidade não se restringem à aplicação na área fim da entidade, ao contrário, existem atividades que se configuram em atividade meio para que qualquer pessoa jurídica atinja seus objetivos. E, nesse sentido, evidente que os gastos com seu corpo funcional se enquadram nessas atividades.”

“A instituição de um plano de previdência complementar para os seus empregados é um benefício tal como o fornecimento de alimentação, vale-transporte ou bolsa de estudo. Assim, não mostra nada razoável nem plausível afirmar que os gastos com um plano de previdência complementar efetuado pela entidade para seus empregados indistintamente se configuraria em descumprimento ao inciso V do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, a dispositivos de seu Estatuto Social, aos incisos II e V do art. 29 da Lei n.º 12.101/2009 e aos artigos 9.º e 14 do CTN.”

Neste passo, refere, mais uma vez, o Acórdão CaJ n.º 39/2006, exarado pela 4.ª CaJ/CRPS.

Ressalta, ainda, a importância e o crescimento da previdência complementar, tendo em vista – muito mais que um benefício ao corpo de “funcionários” da entidade impugnante – o desfogamento das contas públicas e o crescimento sustentável do país.

Traça, em sequência, breve histórico da previdência complementar no Brasil, a partir do advento da Lei n.º 6.435, de 15 de julho de 1977.

Conclui que o “patrocínio de planos de previdência complementar não figura como um benefício qualquer, como uma distribuição disfarçada de lucros, como transferência de rendas, como uma doação ou como um benefício irregular.” Ademais, a própria legislação regulamentadora da matéria, qual seja a Lei n.º 6.435/77 e seu regulamento, o Decreto n.º 81.240, de 20 de janeiro de 1978, “expressamente previram a possibilidade e clara autorização para que entidades assistenciais, educacionais ou religiosas, sem fins lucrativos, pudessem figurar como patrocinadoras de planos de previdência complementar para seus respectivos empregados.”

E nem poderia ser diferente, pois se o patrocínio de planos de previdência complementar para empregados de entidades beneficentes, filantrópicas, educacionais ou religiosas fosse algo ilegal, tais planos sequer seriam aprovados pela Secretaria de Previdência Complementar do Ministério da Previdência e Social - MPS/SPC, extinta com a edição da Lei n.º 12.154, de 23 de dezembro de 2009, que criou a Superintendência Nacional de Previdência Complementar - PREVIC, autarquia responsável pela regulação e fiscalização das entidades fechadas de previdência complementar, patrocinadoras e seus planos de benefícios.

Destaca que o custeio do plano de previdência complementar não é feito somente pela entidade patrocinadora a seus empregados. Todos os empregados participantes também contribuem para a formação de sua poupança previdenciária, no sistema de contrapartida, onde a patrocinadora somente efetua contribuições se o empregado participante também as fizer, dentro dos limites estabelecidos nos regulamentos aprovados pelo órgão estatal regulador e fiscalizador.

A aceitação das conclusões da auditoria fiscal, **a um**, contrariaria a intenção primária do legislador constitucional e infraconstitucional previdenciário, que pretendeu universalizar o regime de previdência complementar no Brasil a todos os trabalhadores; **a dois**, importaria violação aos objetivos da República Federativa do Brasil, em especial ao postulado da dignidade da pessoa humana (artigo 1.º, inciso III, CF), ao postulado dos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (artigo 1.º, inciso IV, CF), bem como ao princípio constitucional da isonomia (artigo 5.º, CF), pois significaria aceitar que os trabalhadores que laboram em entidades beneficentes de assistência social não poderiam ter direito a um plano de previdência complementar tal como teriam os trabalhadores de qualquer outra empresa ou entidade; **a três**, resultaria também em violação a direitos sociais inscritos na Constituição Federal, especialmente o direito à previdência e à aposentadoria, previstos no artigos 6.º, “caput”, e 7.º, inciso XXIV, da CF/88.

Ressalta, ainda, que os planos de previdência complementar da entidade foram criados “dentro do mais absoluto respeito à legislação vigente, passando somente a efetivamente funcionar após o órgão regulador e fiscalizador (Secretaria de Previdência Complementar do Ministério da Previdência Social) aprovar sua instituição e funcionamento, aprovando também os Convênios de Adesão com a entidade gestora, os regulamentos dos planos de benefícios e outros documentos.”

Ademais, esses planos e a própria entidade gestora são constantemente fiscalizados pela PREVIC, com o objetivo de garantir a solvência, a transparência, a segurança e a observância da legislação regulamentadora da matéria.

Reitera que a Fundação UNIVALI não é a entidade gestora ou administradora deste sistema de previdência complementar, nem manipula recursos ou os aplica onde quer. A UNIVALI, desde a data da criação e aprovação de seus planos de previdência complementar, delegou a sua gestão a uma entidade fechada de previdência complementar multipatrocinada, qual seja, a Sociedade de Previdência Complementar do Sistema Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina - PREVISC, entidade sem fins lucrativos, autorizada pelo órgão estatal regulador e fiscalizador a realizar a gestão de planos de previdência complementar. É a PREVISC, portanto, que administra e gerencia os ativos do plano de previdência complementar da Fundação UNIVALI

Reitera também que não assegura planos de previdência complementar apenas para algumas pessoas, ou seja, apenas para os dirigentes e cargos de maior escalão, como forma de distribuir parcela de seu patrimônio a dirigentes. O plano de previdência complementar é oferecido indistintamente e em igualdade de condições a todo e qualquer empregado que ingressa no quadro de “funcionários” da entidade, nos termos do artigo 16 da Lei Complementar n.º 109, de 29 de maio de 2001 – tanto que, atualmente, mais de dois mil “funcionários” da UNIVALI participam do plano de previdência complementar.

Observa que, sendo a Fundação UNIVALI uma entidade beneficente de assistência social criada pelo município de Itajaí, por intermédio da Lei Municipal n.º 2.515/89, também a Lei Complementar n.º 108, de 29 de maio de 2001, confirma a legalidade de a impugnante patrocinar planos de previdência complementar para seus empregados, na medida em que autoriza expressamente os municípios e suas fundações a atuarem como patrocinadores de entidades fechadas de previdência complementar. Reitera que, em momento algum, desde a sua criação, o plano foi custeado com contribuições exclusivas da patrocinadora.

“Outro ponto que também comprova a absoluta incoerência da afirmação da auditoria fiscal no sentido de que a entidade Impugnante estaria distribuindo lucros e resultados e efetuando doações é o fato de que, de acordo com o artigo 21 da Lei Complementar n.º 109/2001, ‘o resultado deficitário nos planos ou nas entidades fechadas será equacionado por patrocinadores, participantes e assistidos, na proporção existente entre as suas contribuições’, tendo o § 1.º deste mesmo artigo estabelecido que o ‘equacionamento referido no caput poderá ser feito, dentre outras formas, por meio do aumento do valor das contribuições, instituição de contribuição adicional ou redução do valor dos benefícios a conceder, observadas as normas estabelecidas pelo órgão regulador e fiscalizador’. Ou seja: em caso de eventual déficit, participantes e a patrocinadora ratearão os prejuízos, na proporção de suas contribuições. Ora: onde há lucros e distribuição de resultados não tem como haver prejuízos.” (Grifos no original.)

Ainda: considerando que o disposto no artigo 55, inciso IV, da Lei n.º 8.212/91, se é possível que os empregados de uma entidade beneficente de assistência social percebam remuneração pelo exercício de atribuições não estatutárias, e até mesmo que diretores estatutários recebam remuneração pelo exercício de atribuições e atividades não estatutárias, “mais crível ainda é que estes mesmos empregados, além da remuneração, possam receber outros benefícios, como plano de saúde, previdência privada, vale alimentação, bolsa de estudos, plano odontológico, etc.” – benefícios esses que integram a maioria dos contratos de trabalho da iniciativa privada, e que se encontram na mesma categoria de benefícios previstos no artigo 458, parágrafo 2.º, da CLT, “não havendo razão para se glosar a previdência privada e afirmar que este benefício não pode ser oferecido a trabalhadores/empregados de entidades beneficentes de assistência social.”

Se assim não fosse, outras entidades beneficentes de assistência social que gozam da isenção da cota patronal não poderiam patrocinar planos de previdência complementar para seus empregados. Todavia, tanto o SESI, como o SENAC e o SEBRAE patrocinam planos de previdência complementar para seus empregados, e fazem este patrocínio com

a PREVISC, mesma entidade fechada de previdência complementar que gerencia os planos de previdência complementar patrocinados pela Impugnante.

Também repudia a alegação da auditoria fiscal no sentido de que a entidade estaria fazendo doação, nos termos do artigo 538 do Código Civil. “Isso porque as contribuições a planos e entidades fechadas de previdência complementar possuem natureza jurídica diferente e estão sujeitas a regimes jurídicos absolutamente diferentes da doação prevista no Código Civil.”

Aduz quanto a este aspecto, que a legislação da previdência complementar, que faz parte da Seguridade Social, em momento algum faz menção ao termo “doação”, utilizando os termos “contribuição” ou “contribuições”, e dando a estes tratamento jurídico específico, relacionado ao custeio de programas previdenciários.

Cita como exemplo o artigo 19 da Lei Complementar n.º 109/2001, que expressamente classifica as espécies de contribuições a entidades de previdência complementar.

Também não há que se falar em doação ou liberalidade, uma vez que as contribuições são realizadas mediante a contraprestação do trabalho, e somente se o empregado contribuir com a sua cota parte.

Neste passo, a impugnante destaca a juntada, no presente processo, de manifestação de empresa de auditoria independente, datada de 12 de setembro de 2011, portanto, muito anterior à fiscalização realizada pela auditoria fiscal da RFB na entidade – e que, ao contrário das conclusões dos auditores fiscais da RFB no sentido de que a entidade violou os incisos I e II do artigo 3.º do seu Estatuto Social, afirma exatamente o contrário, ou seja, afirma que, relativamente aos exercícios de 2006 a 2010, durante os trabalhos de auditoria que realizaram na entidade, atestaram que a UNIVALI **(a)** aplica integralmente no país os seus recursos na manutenção e no desenvolvimento dos seus objetivos sociais e estatutários; **(b)** mantém escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades capazes de assegurar sua exatidão; **(c)** não remunera nem concede vantagens ou benefícios por qualquer forma ou título a seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalentes.

Ressalta, novamente, “que a questão relativa ao patrocínio de planos de previdência complementar consiste em uma tecla que somente o auditor Márcio Fidélis insiste em teclar, mesmo após a mesma e idêntica alegação ter sido rechaçada no ano de 2006 pelo Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS.”

“Até hoje, nem o CNAS e nem muito menos o MEC, que são os órgãos responsáveis pela concessão do CEBAS mediante a análise do cumprimento dos requisitos do Decreto n.º 2.536/98 (atualmente Decreto n.º 7.237/2010), jamais suscitaram qualquer ilegalidade ou inobservância dos decretos regulamentadores do CEBAS no que se refere a este, mesmo estes órgãos sendo sabedores que a entidade patrocina planos de previdência complementar para seus empregados. Note-se, por sinal, que o indeferimento do CEBAS do Triênio 2006-2008 da Fundação UNIVALI pelo MEC através da Portaria n.º 28, de 12 de janeiro de 2012 (DOU 13.01.2012), bem como a respectiva Nota Técnica Contábil n.º 016/2011/GAB/SESu/MEC, nem de perto indeferiu a renovação do CEBAS por este motivo (previdência privada), mas por outros diametralmente diversos. [...]”

Enfim, inexistente na Constituição Federal de 1988, na legislação das entidades beneficentes, na própria legislação da previdência complementar, na legislação das entidades beneficentes de assistência social, bem como na própria legislação trabalhista ou em dispositivos do Estatuto Social da impugnante qualquer dispositivo ou comando que impeça que uma entidade beneficente de assistência social proporcione a seus “empregados/funcionários” que não estejam no exercício de funções estatutárias o direito a um plano de previdência complementar oferecido em igualdade de condições aos demais empregados.

Não há, assim, que se falar em violação aos incisos I e III do Estatuto Social, ao inciso V do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, em relação ao exercício de 2009, aos incisos II e V do artigo 29 da Lei 12.101/2009, em relação aos exercícios de 2010 a 2012, bem como em relação aos artigos 9.º e 14 do CTN, em todo o período, nem tampouco aos incisos

IV, VII e X do Decreto n.º 2.536/98, para o exercício de 2009, no que se refere à manutenção do CEBAS.

Ademais, inexistia dispositivo legal que determine que o patrocínio de plano de previdência complementar para empregados de uma entidade acarrete o cancelamento do gozo da isenção previdenciária patronal. Pelo contrário: a legislação expressamente prevê esta possibilidade, sem que tal fato traga prejuízos à entidade.

Por estas razões, tem a impugnante como manifestamente improcedentes as conclusões do Relatório Fiscal Complementar do Procedimento, no sentido de que, por patrocinar planos de previdência complementar para seus empregados, a entidade teria violado o artigo 55, inciso V, da Lei n.º 8.212/91, os incisos I e III do artigo 3.º do seu Estatuto Social, os incisos III e V do artigo 29 da Lei n.º 12.101/2009 e os artigos 9.º e 14 do CTN.

Analisa, em sequência, as alegações da auditoria fiscal, quanto ao descumprimento dos requisitos para a manutenção do CEBAS nos exercícios de 2009 a 2012, concernentes, especialmente, na não aplicação, em gratuidade, dos percentuais mínimos exigidos pela legislação relativa à renovação do certificado, com a descaracterização de inúmeras rubricas e valores como gratuidades.

Aponta, inicialmente, a contradição da auditoria fiscal da RFB, bem como seu comportamento no que tange à violação da legislação neste ponto.

Registra que, nos itens 79/81 do Relatório Fiscal Complementar do Procedimento, a auditoria fiscal afirma expressamente (a) que não é sua competência analisar a quantidade e qualidade das bolsas de estudo ofertadas; (b) que não é sua competência analisar os programas e projetos de assessoramento e garantia de direitos; e (c) que tais conclusões serão objeto de representação aos órgãos competentes.

Diante disso, a impugnante questiona, primeiro, se não é da auditoria fiscal da RFB a competência para o exame dos pontos supracitados, alusivos exclusivamente à certificação da entidade, porque razão teria a Fiscalização adentrado na análise das gratuidades ofertadas no período fiscalizado; segundo, se a análise das gratuidades é da competência da RFB; terceiro, se as gratuidades são requisito para o processo de isenção ou de certificação; e, quarto, se à auditoria fiscal da RFB compete analisar, fiscalizar e autuar a entidade por descumprimento dos requisitos da certificação, ou, ao inverso, pelo descumprimento dos requisitos da isenção.

Em resposta, a impugnante traça um breve histórico acerca dos processos de isenção e de certificação das entidades beneficentes de assistência social, concluindo, de uma parte, que à Receita Federal compete, com exclusividade, conceder a isenção das contribuições sociais, uma vez cumpridos os requisitos do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91 e do artigo 29 da Lei n.º 12.101/2009, fiscalizando o cumprimento destes requisitos; e, de outra parte, que ao MEC, MS e MDS competem, com exclusividade, conforme a área de atuação da entidade, conceder o CEBAS à entidade pleiteante, bem assim fiscalizar o cumprimento das disposições das Leis n.º 12.101/2009 e 11.096/2005, e dos Decretos n.º 7.237/2010 e 8.242/2014, além do que mais couber, para a concessão e/ou renovação do certificado. A Receita Federal não concede, não fiscaliza e não cancela o CEBAS, e também não cancela a isenção com base no suposto descumprimento dos requisitos da certificação.

A RFB, caso detecte, em processo de fiscalização, alguma ilegalidade na concessão do CEBAS pelo MEC, MS ou MDS, não está autorizada a cancelar a isenção pelo eventual descumprimento dos requisitos da certificação, previstos no Decreto n.º 2.536/98 e, atualmente, no Decreto n.º 8.242/2014, sob pena de invadir competência que não lhe é legalmente inerente. Nesta hipótese, tanto sob o antigo como o atual regime de isenção e certificação das entidades beneficentes, deve a RFB representar ao Ministério certificador, para que este proceda ao cancelamento do CEBAS por descumprimento do Decreto n.º 2.536/98 ou do Decreto n.º 8.242/2014, conforme o caso.

Refere o disposto nos artigos 27 e 28 da Lei n.º 12.101/2009, bem assim nos artigos 16 e 17 do Decreto n.º 8.242/2014.

Observa que a RFB está autorizada, tão-somente, a fiscalizar os requisitos da isenção das contribuições sociais previdenciárias, não lhe sendo permitida a fiscalização nem muito menos o cancelamento da isenção por algum eventual descumprimento dos requisitos da certificação, haja vista que o CEBAS é de competência de pastas e órgãos específicos, cabendo à Receita Federal, neste caso, utilizar o caminho da representação.

Menciona o contido no artigo 32 da Lei n.º 12.101/2009.

“Conforme já exposto anteriormente, a mesma sistemática era aplicada também debaixo do antigo regime de certificação e isenção das entidades, onde ao INSS competia, com exclusividade, fiscalizar os requisitos da ISENÇÃO e, conforme o caso, cancelar a ISENÇÃO caso verificasse o descumprimento de alguns dos requisitos do art. 55 da Lei n.º 8.212/91 relativos à isenção (§§ 7.º e 8.º do Decreto n.º 3.048/99).”

Nesse sentido, os Pareceres MPAS/CJ n.º 2.272/2000 e 3.093/2003, devidamente aprovados pelo Ministro de Estado. Da mesma maneira, o Parecer PGFN/CAT n.º 1.063/2012, da Coordenação Geral de Assuntos Tributários da PGFN, que, embora já sob a vigência da Lei n.º 12.101/2009, corrobora na íntegra o contido nos Pareceres MPAS/CJ n.º 2.272/2000 e 3.093/2003.

Destarte, também na vigência da Lei n.º 12.101/2009, a RFB é absolutamente incompetente para a apuração e fiscalização dos requisitos relativos à certificação da entidade – pois tal competência pertence com exclusividade a Ministérios específicos. No entanto, como não poderia deixar de ser, a RFB é privativamente competente para a fiscalização e apuração de irregularidades relativas aos requisitos da isenção, atualmente previstos no artigo 29 da Lei n.º 12.101/2009.

Faz referência, ainda, à Nota PGFN/CRJ n.º 1.554/2012, da Coordenação Geral de Representação Judicial da PGFN, que, também na vigência da Lei n.º 12.101/2009, corrobora na íntegra o contido nos Pareceres MPAS/CJ n.º 2.272/2000 e 3.093/2003 e no Parecer PGFN/CAT n.º 1.063/2012, supramencionados.

Menciona, finalmente, o Parecer PGFN/CAT n.º 284/2013.

Assim, uma vez estabelecida a competência do INSS/RFB para a fiscalização apenas dos requisitos do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91 e do artigo 29 da Lei n.º 12.101/2009 – e somente destes requisitos, com exceção do CEBAS, cuja competência para concessão e fiscalização é de outros órgãos –, observa que apenas o inciso V do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91 e os incisos II e V do artigo 29 da Lei n.º 12.101/2009 foram diretamente objeto de exame pelos auditores fiscais.

Todavia, a auditoria fiscal da RFB, tendo efetuado a fiscalização direta de apenas um dos requisitos do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91 e de dois incisos do artigo 29 da Lei n.º 12.101/2009, relativos à isenção, que se insere na competência da RFB, dedicou-se, na maior parte do Relatório Fiscal Complementar do Procedimento, a efetuar a fiscalização dos requisitos da certificação, em especial no que tange às gratuidades, entendendo “por bem autuar a entidade sem sequer se ter notícia de uma representação formal pleiteando o cancelamento do CEBAS e, também, sem que nem mesmo o órgão certificador (MEC) tenha proferido entendimento conclusivo acerca do CEBAS da entidade relativo ao triênio 2006/2008, triênio este que ainda é objeto de Recurso da Entidade e, também, de TAG – Termo de Ajuste de Gratuidade”.

Analisa, também, a alegação da auditoria fiscal, no sentido de que a entidade não teria atingido o percentual de gratuidade exigido em lei.

Aponta, “in casu”, **a um**, a incompetência para tal aferição; **a dois**, a existência de recurso administrativo com efeito suspensivo perante o MEC, contra o indeferimento do CEBAS relativo ao triênio 2006-2008; e, **a três**, o recente Termo de Ajuste de Gratuidade - TAG firmado com o MEC, para compensar eventual percentual de gratuidade não atingido.

Afirma, em relação ao recurso interposto junto ao MEC – contra a decisão de indeferimento do CEBAS –, que, como este possui efeito suspensivo, até que seja ele julgado, presume-se, com amparo legal expresso, que a instituição mantém o seu certificado válido até ulterior decisão recursal que mantenha o indeferimento do pedido de renovação.

Quanto à questão relativa a haver atingido ou não o percentual de gratuidade exigido, cuja competência para aferição é privativa do MEC – já que este é requisito para a concessão do CEBAS, não da isenção –, ainda se encontra ela pendente de exame no recurso da entidade perante o MEC, responsável pela certificação da entidade.

Assevera, ainda, que são manifestamente improcedentes os “números milionários” levantados pela auditoria fiscal no que se refere à não consecução do percentual de gratuidade, uma vez que o próprio MEC, que é o órgão competente, não apontou nem de perto tais números.

Ademais, aceitação das considerações Relatório Fiscal Complementar do Procedimento, no que se refere ao percentual de gratuidade atingido pela entidade, configuraria nítida supressão de instância, uma vez que a última palavra na questão pertence ao MEC, órgão estatal no qual encontra-se o recurso interposto pela entidade, e sobre o qual ainda não há manifestação.

Refere, também, que o artigo 17 da Lei n.º 12.101/2009, na redação que lhe atribuiu a Lei n.º 12.868/2013, instituiu a figura do “Termo de Ajuste de Gratuidade”, facultando às entidades de educação que não tivessem atingido o percentual mínimo de gratuidade a possibilidade de compensar o montante de gratuidade faltante nos três exercícios subsequentes.

Aponta, ainda, o artigo 13 da Lei n.º 12.868/2013, que dispôs acerca daquelas entidades que tiveram o CEBAS indeferido por não haverem atingido o percentual mínimo de gratuidade, mas cujo indeferimento foi objeto de recurso tempestivo no âmbito do Ministério da Educação.

Assim, não apenas pela pendência de recurso administrativo com efeito suspensivo interposto junto ao MEC, mas também pelo fato de a entidade, independente da existência desse recurso, ter firmado com o Ministério da Educação o Termo de Ajuste de Gratuidade na forma autorizada pelas Leis n.º 12.101/2009 e 12.868/2013, afiguram-se insustentáveis as conclusões da auditoria fiscal acerca do não atingimento do percentual mínimo de gratuidade.

Questiona como se sustentarão as conclusões da auditoria fiscal quanto ao percentual de gratuidade atingido, se o MEC acolher o recurso da entidade em relação a este ponto; ou, ainda que tal recurso não seja acolhido, se o Ministério da Educação, com autorização das Leis n.º 12.101/2009 e 12.868/2013, deferir para a impugnante o TAG, possibilitando-lhe a compensação da gratuidade não atingida.

Conclui que, aceitar as conclusões da auditoria fiscal da RFB neste ponto, sem que o órgão certificador competente tenha se manifestado sobre o recurso da entidade e sobre o TAG, significaria subverter o próprio sistema jurídico vigente, invadindo-se competências e praticando contra o contribuinte “ditadura fiscal” [sic].

Assim, o mínimo e razoável a se esperar da auditoria fiscal neste assunto seria que, em sua manifestação, esta houvesse se manifestado sobre tais pontos, sobrestando a aplicação de suas conclusões até que o MEC se manifeste sobre o recurso impetrado e sobre o deferimento ou não do TAG.

Analisa, em sequência, de maneira específica, as gratuidades declaradas nos exercícios de 2009, 2010, 2011 e 2012, concluindo pela incorreção dos cálculos apresentados no Relatório Fiscal Complementar do Procedimento, “pois não guardam relação com os valores quando apurados em conformidade a legislação tributária em vigor, assim como se encontram desobrigadas a partir da edição da Lei 12.101, de 2009, em especial ao que consta no caput do art. 13.º, o qual retirou a expressão, onde as gratuidades deveriam ser superiores as isenções das contribuições sociais usufruídas.”

Trata, ainda, do lançamento do crédito tributário, o qual, segundo entende, teve “por fundamento legislação publicada em data muito posterior à data dos fatos, retroagindo nitidamente seus efeitos e sua aplicação.”

Transcreve novamente, neste passo, os itens 21 e 85 do Relatório Fiscal Complementar do Procedimento, donde conclui que a auditoria fiscal, ao determinar o lançamento de ofício do crédito tributário, “entendeu por aplicar ao período fiscalizado (2009 a 2012) o

art. 26, § 1.º da Lei n.º 12.101/2009, com as alterações promovidas pela Lei n.º 12.868/2013.” (Grifado no original.)

Ressalta, no caso, as disposições insculpidas no artigo 5.º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, que erige como cláusula pétrea aquela que impede que novas leis venham a prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada; no artigo 144 do CTN, que é expresso ao determinar que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, regendo-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada; e no artigo 150, inciso III, alínea “a”, da CF/88, que expressamente proíbe a cobrança de impostos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

Conclui que o procedimento fiscalizatório da RFB não observou “a necessidade de se aplicar ao período analisado (2009-2012) a legislação vigente naquela época, qual seja: a) o art. 55, § 4.º da Lei n.º 8.212/91 e o art. 206, § 8.º do Decreto n.º 3.048/99, que exigiam, primeiramente, a expedição de ato cancelatório de isenção – isso em relação ao exercício de 2009; b) da redação original da Lei n.º 12.101/2009, que não autorizava o lançamento do crédito tributário no período fiscalizado. Tal autorização só veio ao mundo jurídico em 2013, com a Lei 12.868/2013, não podendo jamais retroagir para prejudicar a entidade.”

Por outras palavras, no período de 2009 a 2012, “não havia qualquer dispositivo legal ou infralegal que autorizasse ou possibilitasse o lançamento tributário imediato de ofício logo após o indeferimento do CEBAS, uma vez que os textos legais então vigentes previam a possibilidade de pedidos de reconsideração e recursos com efeito suspensivo sem que isso importasse em lançamento imediato do crédito tributário. Esta autorização [...] somente passou a existir após o advento da Lei n.º 12.868/2013, que incluiu o § 1.º no art. 26 da Lei n.º 12.101/2009, ou seja, uma norma posterior a data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.”

Refere, também, o disposto no artigo 106 do CTN, que elenca as hipóteses em que a lei pode ser aplicada a ato ou fato pretérito – sempre que mais benéficas ao contribuinte.

Tem, ademais, acima de todas essas considerações acerca do parágrafo 1.º no artigo 26 da Lei n.º 12.101/2009, que, à luz do que dispõe o artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, “o recurso administrativo pendente junto ao MEC, bem como o próprio TAG, constituem atos administrativos não definitivamente julgados perante a autoridade certificadora, constituindo ainda mais uma razão para deslegitimar o lançamento tributário”.

Portanto, “afigura-se absolutamente ilegal o lançamento do crédito tributário efetuado, por evidente aplicação retroativa da norma jurídica tributária, o que mostra-se contrário ao ordenamento jurídico vigente e ao entendimento dos tribunais superiores.”

Prossegue tratando da determinação de suspensão da isenção.

Reitera, inicialmente, as considerações já tecidas no tocante à total impossibilidade da aplicação retroativa da Lei n.º 12.101/2009, especialmente em relação ao exercício de 2009. “Não poderia jamais a autoridade fiscal efetuar a suspensão da isenção e o respectivo lançamento com base na aplicação de norma posterior, com nítido caráter retroativo.”

Todavia, ainda que, eventualmente, se aplicasse a Lei n.º 12.101/2009 ao caso concreto, para fins de suspensão da isenção, há que se considerar que, nos termos do parágrafo 1.º do artigo 32 dessa lei, a um, tal suspensão dever-se-ia limitar ao período no qual se constatasse o descumprimento de requisitos concernentes à isenção do pagamento das contribuições patronais, e não daqueles relativos à certificação da entidade, cuja competência não é da RFB; e, a dois, que, constatado o descumprimento de requisito da isenção (não da certificação), a suspensão do benefício fiscal dever-se-ia limitar ao período no qual foi constatado o descumprimento, ou seja, no caso concreto, apenas aos exercícios fiscalizados, quais sejam, os de 2009 a 2012.

A auditoria fiscal, contudo, em sua manifestação, dá a entender que a eventual suspensão da isenção teria efeitos “pro futuro”, o que se afigura absurdo, seja pela aplicação retroativa da Lei n.º 12.101/2009, “em especial em relação ao ano de 2009,

onde deveria ser aplicado o art. 55, § 4.º da Lei 8.212/91 e o art. 206, § 8.º do Decreto 3.048/99, que exigiria primeiramente a expedição de Ato Cancelatório de Isenção”, seja pelo parágrafo 1.º do artigo 32, que é expresso no sentido de que tal suspensão deve se limitar ao período no qual tenha sido constatado o descumprimento de requisitos da isenção, quais sejam aqueles previstos na Seção I do Capítulo IV da Lei n.º 12.101/2009. “Assim, eventual suspensão de isenção, se eventualmente aplicada, teria que apenas aos exercícios de 2010 a 2012, não ao exercício de 2009, nem muito menos a exercícios futuros.”

Refere, ainda, que, no Relatório Fiscal Complementar do Procedimento, a autoridade afirma que a entidade violou o inciso V do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, em relação ao exercício de 2009, por patrocinar planos de previdência complementar para seus empregados. Já para fins de suspensão da isenção e lançamento do crédito tributário, a autoridade fiscal faz uso de normas posteriores, quais sejam o artigo 32, parágrafo 1.º, da Lei n.º 12.101/2009 (para suspensão da isenção), e o parágrafo 1.º do artigo 26 da Lei n.º 12.101/2009, na redação dada pela Lei n.º 12.868/2013 (para lançamento do crédito tributário relativo aos exercícios de 2009 a 2012).

Em sequência, no que pertine ao lançamento dos créditos tributários ora impugnados, afirma, primeiro, que a auditoria fiscal determinou o lançamento desses créditos sem, expressamente, citar o dispositivo ou permissivo legal que autorizasse tal procedimento.

Questiona qual lei teria concedido aos auditores fiscais da RFB suporte jurídico válido para legitimar o lançamento na hipótese de simples verificação de eventual descumprimento dos requisitos da certificação. Segundo, que, partindo-se do pressuposto de que a autoridade fiscalizadora tenha efetuado o lançamento dos créditos tributários com base no parágrafo 1.º do artigo 26 da Lei n.º 12.101/2009, é manifesta a ilegalidade do lançamento realizado. E isto porque esse dispositivo somente autoriza o lançamento na hipótese de já haver decisão de indeferimento do pedido de concessão ou renovação do CEBAS, ainda que haja recurso da parte interessada não julgado pela autoridade certificadora. “Em momento algum [...], o citado dispositivo autoriza o lançamento dos créditos tributários pelo simples fato de a RFB, em processo fiscalizatório, detectar eventual descumprimento dos requisitos da Certificação.”

Postula a realização de perícia técnica, tendo em vista “a existência de pontos controversos no que tange a valores, os quais constam nos Demonstrativos Financeiros da entidade, notadamente em relação a natureza destes, e em linha geral, em relação a base de cálculo usada pela autoridade fiscal, quando da apuração das isenções das contribuições sociais usufruídas.”

Mais especificamente: “entende existirem divergências de interpretação quanto aos valores apurados como Receita efetivamente recebida, pois os valores apresentados possuem carência de justificativa legal e conceitual de sua composição.” Assim também quanto à exclusão das gratuidades declaradas, ao longo dos períodos auditados.

Ainda: concluída a análise dos valores que devem compor as gratuidades, entende que a perícia se faz necessária, para indicar o cálculo correto das isenções das contribuições sociais usufruídas pela entidade, “determinando se em todo o período auditado existe a exigibilidade de cumprir o requisito de praticar gratuidades superiores as isenções usufruídas, assim como determinar a base de cálculo que cada uma delas se sujeitam, assim como as alíquotas aplicadas, indicando o dispositivo legal tributário aplicado.”

“Além disso, a realização da perícia é possível, imprescindível e necessária para que se determine a regularidade ou não do crédito constituído, assim como para que não ocorra excesso indevido na cobrança das exações em questão.”

Formula quesitos e indica perito.

Ao final, a impugnante requer seja acolhida a presente impugnação administrativa, para o fim de serem julgadas improcedentes todas as considerações e conclusões formuladas pela auditoria fiscal da RFB, no Relatório Fiscal Complementar do Procedimento, declarando-se nulos e sem efeitos, por consequência, os AIs DEBCAD n.º 51.056.812-2 e 51.056.817-3. Postula, ainda, a realização de prova pericial contábil e financeira “sobre” os números apresentados pela auditoria fiscal da RFB, no Relatório Fiscal

Complementar do Procedimento, no que se refere às gratuidades dos exercícios de 2009 a 2012.

A DRJ julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, nos termos do Acórdão nº 10-54.265 (p. 1.284), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012

NORMAS DE DIREITO MATERIAL E DE DIREITO PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO.

Na verificação do cumprimento dos requisitos exigidos para fruição da isenção (direito material), deve ser observada a legislação vigente na época da ocorrência dos fatos geradores. No que pertine aos procedimentos (direito adjetivo ou procedimental) a serem adotados pela autoridade lançadora, deve ser observada a legislação vigente à época em que realizada a fiscalização, aplicando-se imediatamente as normas procedimentais em vigor, ainda que os fatos geradores tenham ocorrido na vigência da lei anterior.

NULIDADE.

Mera incorreção registrada no Relatório Fiscal, ausente qualquer prejuízo ao direito de defesa do contribuinte, não implica a nulidade do lançamento.

PERÍCIA.

Descabe a realização de perícia, quando esta se mostra absolutamente prescindível ao deslinde da controvérsia.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012

ISENÇÃO. LEI N.º 8.212/91, ARTIGO 55, INCISO V. LEI N.º 12.101/2009, ARTIGO 29, INCISOS II E V. DESCUMPRIMENTO.

O patrocínio de planos de previdência complementar, na forma contratada pela entidade, contraria seus objetivos institucionais e também o estatuído no artigo 55, inciso V, da Lei n.º 8.212/91, e no artigo 29, incisos II e V, da Lei n.º 12.101/2009

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. ISENÇÃO. CERTIFICAÇÃO. COMPETÊNCIA.

A Receita Federal do Brasil é competente, na forma da lei, para fiscalizar tanto o cumprimento dos requisitos para fruição do benefício de isenção das contribuições sociais patronais, quanto daqueles concernentes ao Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social.

Em havendo constatado que a entidade não tem direito à isenção de contribuições, haja vista o descumprimento de requisito obrigatório para gozo deste benefício, a Fiscalização da RFB está obrigada ao lançamento das contribuições sociais devidas, bem assim das multas decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias acessórias, sob pena de responsabilidade funcional.

Em relação à certificação da entidade, a RFB, tendo verificado, em procedimento de fiscalização, o descumprimento de requisito próprio a essa certificação, deve-se limitar a tão-somente representar ao Ministério competente, a quem cabe decidir acerca dessa representação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão de primeira instância, a Contribuinte apresentou o seu recurso voluntário (p. 1.335), reiterando, em síntese, os termos da impugnação.

Ato contínuo, à p. 1.523 e seguintes, a Contribuinte peticiona defendendo a existência de *atos jurídicos novos relevantes, posteriores à interposição do recurso voluntário, que se mostram essenciais à correta decisão que será proferida pelo CARF*.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de Autos de Infração com vistas a exigir contribuição previdenciária e de terceiros, a saber:

1. **AI DEBCAD nº 51.056.812-2**: compreende as contribuições patronais e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (RAT), no período de 01/2009 a 12/2012; e

2. **AI DEBCAD nº 51.056.817-3**: compreende as contribuições para as terceiras entidades e fundos, que tiveram como fatos geradores as remunerações de segurados empregados no período de 01/2009 a 12/2012.

Analisando-se o Relatório Fiscal (p. 4), verifica-se que a autuação está embasada nos seguintes fundamentos, em resumo:

I – NÃO PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS PARA O RECONHECIMENTO E MANUTENÇÃO DA ISENÇÃO

(...)a fiscalização identificou em Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis da entidade que a UNIVALI é patrocinadora de dois (2) planos de previdência complementar com o objetivo de proporcionar benefícios aos seus funcionários, desde o ano de 2000.

(...)

Percebe-se, pela transcrição literal do estatuto da entidade, que não faz parte da finalidade institucional conceder benefícios previdenciários de caráter complementar a funcionários e tampouco ser patrocinadora de planos de previdência complementar.

(...)

Portanto, faz-se mister concluir que a UNIVALI cometeu desvio de finalidade quando, deliberadamente, transferiu parte de suas rendas e resultados na concessão de benefícios aos colaboradores.

O patrocínio de planos de previdência complementar fere disposições do próprio estatuto da entidade (acima transcrito), infringindo o artigo 3º, nos incisos I e III.

Tal procedimento também acarretou descumprimento ao inciso V, do art. 55 da Lei 8.212, de 1991, em relação ao exercício de 2009; bem como aos incisos IV e V, do art. 29, da Lei 12.101, de 2009, todos acima transcritos, em relação aos exercícios de 2009, 2010, 2011 e 2012.

Além disso, infringiu, em todo o período (2008 a 2012), o art. 9º, combinado com o Código Tributário Nacional (CTN).

(...)

Por conseguinte, atendendo às disposições dos art. 31 e 32 da Lei 12.101, de 2009, a UNIVALI foi objeto de SUSPENSÃO DA ISENÇÃO, desde Janeiro de 2008, conforme disposto no Relatório Fiscal do Processo no 11516.724.269/2013-14, cópia em anexo, a qual deverá ser mantida pelas razões acima expostas, ficando a Entidade, consequentemente, sujeita ao lançamento do crédito tributário referente às contribuições sociais devidas e não recolhidas também no período fiscalizado, remanescente, de 01/2009 a 12/2012.

II – NÃO PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS PARA MANUTENÇÃO DO CEBAS

Convém salientar que no exercício de 2009, ora sob análise, nos encontrávamos ainda sob a égide do Decreto 2.536, de 1998 em relação às atividades da área da Educação e subordinados ao mesmo Decreto em relação às atividades da área da Saúde, porém com as alterações introduzidas pelo Decreto 4.327 de 08 de agosto de 2002, ambos revogados pelo Decreto 7.237, de 2010, que teve vigência até 23/05/2014 quando foi revogado pelo Decreto 8.242, de 2014.

Neste exercício, a constatação é a de que a Entidade continuou desviando-se de suas finalidades, constituindo direitos e, portanto, patrimônio de pessoas, aplicando recursos, que deveriam ser aplicados em seus objetivos institucionais, em atividades alheias aos seus objetivos estatutários.

Além disso, entidade nada recebeu em contrapartida dos valores aplicados em planos de previdência complementar, o que pode ser interpretado como doações.

Segundo o Código Civil Brasileiro a transferência de recursos efetuada por pessoa jurídica para outra com personalidade jurídica própria configura distribuição de patrimônio. Diz o código (art. 1165 do Código Civil Brasileiro e artigo 538 do novo Código Civil, introduzido pela Lei 10.406, de 10/01/2002):

"Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra". (g.e.)

Sendo assim, no mesmo diapasão e aproveitando a análise acima empreendida em relação à Isenção, temos que, no ano de 2009, a instituição e patrocínio de Planos de Previdência Complementar pela UNIVALI infringiu disposições, para manutenção do CEBAS.

(...)

É salutar que comecemos a análise dessa variável pela legislação aplicada ao caso. Constata-se, a priori, que a entidade aderiu ao PROUNI nos termos da Lei 11.096, de 2005.

(...)

Todavia, ao optar pela Adesão ao PROUNI, art. 11, da Lei 11.096, de 2005, e pelo cálculo diferenciado da Receita para fins de apuração de "Gratuidades", automaticamente a entidade excluiu a possibilidade de atender ao disposto no art. 3º, inciso VI do Decreto 2.536, de 1998, (20% da Receita Bruta) conforme preceitua o § 11 do art. 3º do mesmo Decreto, acima, em relação a todas as atividades, restando-lhe como única alternativa o atendimento ao percentual mínimo de serviços prestados ao SUS pela área da Saúde (60%).

De fato, a entidade declara que, através do Hospital Universitário Pequeno Anjo, ofertou todos os seus serviços ao SUS em percentual superior ao exigido (60%). Portanto, não há o que se falar em "Gratuidade" na área de Saúde.

Desse modo, do cálculo da gratuidade deverão ser excluídas tanto as receitas quanto os gastos (despesas) oriundos dessa área (Saúde).

(...)

Faz-se mister enfatizar que o legislador, na edição da Lei 11.096, de 2005, excluiu a hipótese do aproveitamento de gastos incorridos com programas decorrentes de obrigações curriculares de ensino e pesquisa das Entidades Beneficentes de Assistência

Social, que atuem no ensino superior com base no disposto nos artigos 10 e 11 da referida Lei, para comprovação de gastos com assistência social.

Na mesma esteira, sabiamente, ao regulamentar o disposto nos artigos 10 e 11 da Lei 11.096, de 2005, através da Resolução nº 81, de 18 de maio de 2006, e da Resolução nº 220 de 23 de novembro de 2006, o CNAS soube separar o joio do trigo ao decidir que as Entidades vinculadas ao PROUNI, no âmbito da assistência social, devem desenvolver assessoramento e defesa e garantia de direitos.

A Resolução nº 81 do CNAS não somente publicou uma exaustiva lista de atividades, deixando claro que essas Entidades devem desenvolver, prioritariamente, a formação e capacitação dos trabalhadores, gestores, conselheiros e usuários do Sistema Único de Assistência Social — SUAS, como também excluiu a hipótese da prestação do "atendimento" previsto no art. 2º, inciso I, do Decreto 6.308, de 2007, acima transcrito.

Indiscutivelmente, a decisão do CNAS tem o condão de resguardar a indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão, prevista tanto na Constituição Federal quanto na Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB), evitando, dessa forma, a confusão das atividades a área de Assistência Social com as atividades de ensino, pesquisa e extensão, desenvolvidas pelos alunos em seus cursos de formação, pertencentes à área da Educação.

(...)

De outra parte, verifica-se nos Relatórios de Atividades (Anexo II), apresentados pela UNIVALI, que a mesma, ignorando a Constituição Federal, ignorando a Lei de Diretrizes e Bases da Educação, bem como às normas editadas pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), continuou declarando como "Serviços de Assistência Social" os atendimentos prestados por seus alunos nos cursos de formação nas áreas de odontologia, psicologia, fonoaudiologia, enfermagem, psicologia e direito, dentre outros.

Ora, esses atendimentos são: "atividades complementares, incluídas nos cursos de graduação que tem por finalidade o enriquecimento do processo de aprendizagem e complementação da formação social e profissional dos acadêmicos".

Tamanha a importância dessas atividades complementares na formação acadêmica, que as mesmas têm validação e registro regulamentados por resoluções do Conselho Universitário da UNIVALI, como por exemplo, a "apresentação" contida nas resoluções abaixo que contemplam o Centro de Ciências da Saúde — CCS, no qual estão incluídos os seguintes cursos: curso de educação física, curso de enfermagem, curso de farmácia, curso de fisioterapia, curso de fonoaudiologia, curso de nutrição, curso de odontologia, curso de psicologia, curso de biomedicina e curso de medicina.

(...)

Por todo o conteúdo acima exposto, não há que se falar assistência social, nos termos da Lei 8.742, de 1993 (LOAS), para atendimentos prestados por alunos, por serem atividades típicas de ensino, pesquisa e extensão que compõe o tripé indissociável da formação educacional.

Portanto, os valores atribuídos a essas atividades escolares devem ser excluídos das "gratuidades" declaradas pela UNIVALI.

Como se vê, e em resumo, a autuação fiscal está embasada nos seguintes fundamentos:

(i) não preenchimentos dos requisitos para o reconhecimento e manutenção da isenção por desvio de finalidade ao patrocinar planos de previdência privada para seus empregos; e

(ii) não preenchimento dos requisitos para manutenção do CEBAS, por não ter destinado o percentual mínimo de GRATUIDADE previsto na legislação, conforme apurado pela fiscalização.

Passemos, então, à análise de cada uma das matérias em questão.

Antes, porém, cumpre destacar que a Contribuinte, em sua peça recursal, aduz preliminar de nulidade do lançamento fiscal por vício material em razão, em síntese, da ausência de ato cancelatório de isenção.

Considerando, entretanto, que, de acordo com o § 3º, art. 59 do Decreto nº 70.235/72, “quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta”, passo direto ao exame do mérito.

Da Imunidade (denominada pela Fiscalização como “Isenção”)

Acerca da imunidade prevista no art. 195, § 7º da CF/88, socorro-me aos escólios do Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, objeto do Acórdão nº 2201-007.842, de 01 de dezembro de 2020, *in verbis*:

1. Das Limitações ao Poder de Tributar e da Imunidade prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal

De início, registre-se que não há na Constituição brasileira de 1988 menção expressa à existência aos direitos fundamentais dos contribuintes, sendo que no atual discurso tributário-constitucional a expressão “limitações constitucionais ao poder de tributar” começa a dar lugar à expressão “direitos fundamentais do contribuinte”, revelando, assim, uma mudança de perspectiva em que as normas constantes do artigo 150 da Constituição passam a ser vistas não mais do ponto de vista do Estado, como limites ao exercício de sua competência, mas, sim, a partir da perspectiva do contribuinte, enquanto direitos e garantias subjetivos.

As limitações ao poder de tributar devem ser consideradas como direitos e garantias fundamentais dos contribuintes porque decorrem, em geral, dos direitos fundamentais à igualdade e à segurança jurídica e, em especial, dos direitos e garantias fundamentais à propriedade e à liberdade, os quais, aliás, alicerçam e acabam conferindo identidade à Constituição Federal.

E, aí, por força da cláusula de abertura constante do artigo 5º, § 2º da Constituição, a qual representa uma cláusula que consagra a abertura material do sistema constitucional de direitos fundamentais – decerto que o rol contido no artigo 5º da Constituição não traz uma enumeração taxativa –, pode-se dizer que no campo do direito tributário as limitações constitucionais ao poder de tributar acabam conferindo densidade normativa e garantindo os direitos fundamentais da propriedade e da liberdade, os quais, a rigor, conformam a própria forma de existir do poder de tributar. É nesses termos que se posiciona Dalton Luiz Dallazem:

“E os direitos dos contribuintes seriam enquadráveis no ‘tipo’ direitos fundamentais? Não teríamos dúvidas em dizer que sim, pois a proteção dos contribuintes é construída a partir dos direitos fundamentais à liberdade e à propriedade. A tributação é o ingresso autorizado, ou seja, dentro de certos limites, no direito de liberdade e propriedade dos cidadãos, respeitados o mínimo vital, as imunidades, a isonomia, a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade etc. Qualquer desvio de rota na atividade tributária constituirá um ingresso não autorizado no direito de propriedade e liberdade dos cidadãos. Além disso, o próprio Texto Supremo cuidou de garantir essa qualificação aos direitos dos contribuintes no caput do art. 150 do Texto Supremo: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (...).”

Fernando Facury Scaff e Antonio G. Moreira Maués dispõem que as limitações constitucionais ao poder de tributar também devem ser consideradas como direitos fundamentais porque explicitam uma gama de princípios que estão vinculados à segurança jurídica, que, aliás, é a viga-mestra do Estado Democrático de Direito:

“É por tal fato que uma das seções do capítulo se denomina ‘Das Limitações ao Poder de tributar’, e explicita uma gama de princípios constitucionais específicos para o Direito Tributário, como direitos fundamentais dos contribuintes. Dentre esta gama de princípios aplicados ao Direito Tributário podemos encontrar todo o rol de direitos fundamentais vinculados à segurança jurídica das pessoas físicas e jurídicas individualmente consideradas (...).”

A inserção dos princípios constitucionais tributários constantes do artigo 150 da Constituição Federal no rol dos direitos e garantias fundamentais já foi reconhecida pelo próprio Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939/DF, haja vista que, na oportunidade, ao abordar ofensa perpetrada por emenda constitucional ao princípio da anterioridade (artigo 150, inciso III, “b”), concluiu-se que as “limitações ao poder de tributar” constituem direitos e garantias individuais do cidadão enquanto contribuinte, aptas a atrair a incidência do artigo 60, §4º, inciso IV da Constituição Federal.

De acordo com os ensinamentos de Rafael Pandolfo,

“O art. 60, §4, da Constituição Federal de 1998, veda a deliberação de proposta de emenda constitucional tendente a abolir os direitos e garantias individuais dos cidadãos. Entre os direitos e garantias subsumidos ao aludido dispositivo estão, sem dúvida, os enunciados identificados como limites constitucionais que, tutelando os contribuintes, impõem um obstáculo ao exercício da competência tributária das diversas pessoas jurídicas de direito público.

Esses enunciados constitucionais foram alçados pelo legislador constituinte originário à condição de cláusula pétrea porque sua finalidade revela uma das essências do Texto Constitucional e deve servir de critério às incursões interpretativas sobre elas realizadas

(...).”

Mais recentemente, o Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Extraordinário nº 573.675/SC com repercussão geral reconhecida e, na oportunidade, o relator, Ministro Ricardo Lewandowski, afirmou que “(...) algumas dessas limitações constitucionais ao poder de tributar constituem cláusulas pétreas, por se inserirem no contexto dos direitos e garantias individuais, em especial no que toca aos princípios da igualdade tributária e da vedação ao confisco”.

Nesse contexto, observe-se que muito embora as limitações ao poder de tributar enquanto direitos e garantias fundamentais dos contribuintes estejam fortemente consubstanciadas nos princípios constitucionais tributários encampados no artigo 150 da Constituição Federal, decerto que o sistema dos direitos fundamentais dos contribuintes não se encontra reunido, por assim dizer, em um amplo catálogo como uma espécie de sistema próprio e fechado em si mesmo, de sorte que é possível verificar outros direitos fundamentais dos contribuintes dispersos ao longo da Constituição, os quais são denominados de direitos fundamentais formalmente constitucionais ou direitos fundamentais dispersos.

É nesse contexto que se insere a norma jurídica do artigo 195, § 7º da Constituição Federal, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Constituição Federal de 1988

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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

Ainda que o constituinte tenha disposto “são isentas”, decerto que a norma constante do artigo 150, § 7º da Constituição Federal deve ser considerada, na verdade, como espécie de imunidade tributária por se tratar de norma constitucional que acaba proibindo o

exercício da tributação para o custeio da seguridade social das entidades beneficentes, conforme restou reconhecido pelo próprio Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028/DF. Aliás, é nesse sentido que também se manifesta Sacha Calmon Navarro Côelho:

“O art. 195, § 7º, da Superlei, numa péssima redação dispõe que são isentas de contribuições para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social.

Trata-se, em verdade, de uma imunidade, pois toda restrição ou constrição ou vedação ao poder de tributar das pessoas políticas com habitat constitucional traduz imunidade, nunca isenção, sempre veiculável por lei infraconstitucional.”

Paulo de Barros Carvalho também dispõe nesses termos:

“Vejam, nesse sentido, o que preceitua o art. 195, § 7.º, da Constituição Federal: São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. Com a ressalva do tropeço redacional, em que o legislador empregou isenção por imunidade, vê-se que há impedimento expresso para a exigência de contribuição social das entidades beneficentes referidas no dispositivo. Ora, ainda que para nós contribuição social tenha a natureza jurídica de imposto ou de taxa, sabemos que a orientação predominante é outra, discernindo essa figura, nitidamente, dos impostos.” (grifei).

De todo modo, o que deve restar claro, por agora, é que a imunidade prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal a qual, aliás, afasta a tributação das contribuições para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, deve ser considerada, em conjunto com os princípios constantes do artigo 150 da Constituição, como limitações ao poder de tributar e, por conseguinte, como direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

E, aí, tratando-se de limitação ao poder de tributar, decerto que os requisitos para a fruição da imunidade tal qual prevista no artigo 195, 7º da Constituição Federal encontram-se materialmente previstos no artigo 14 do Código Tributário Nacional justamente por conta do mandamento constitucional contido no artigo 146, inciso II da Constituição, o qual, a propósito, dispõe, claramente, que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

2. Da inteligência do artigo 146, II da Constituição Federal e da aplicação do artigo 14 do CTN

A Constituição Federal elenca as matérias cuja disciplina será reservada, em caráter complementar, através de veículo legislativo próprio, que exige quórum qualificado, sendo que há muito que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que apenas será exigível Lei Complementar nas hipóteses em que a própria Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a “lei” para estabelecer princípio de reserva legal, a lei aí compreenderá tanto a lei ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto a própria Lei Complementar. Em outras palavras, a necessidade de edição de Lei Complementar não é presumida e, portanto, somente será exigível nos casos expressamente previstos na Constituição.

Além de exigir Lei Complementar para dispor sobre os conflitos de competências em matéria tributária, sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar e sobre normas gerais em matéria de legislação tributária nos termos do artigo 146, incisos I, II e III, a Constituição também exige Lei Complementar para (i) prevenir desequilíbrios de acordo com o artigo 146-A, (ii) para instituição de empréstimos compulsórios, conforme dispõe o artigo 148, (iii) no que diz com o exercício do poder tributário residual da União quanto a instituição de impostos e contribuições para a seguridade social à luz dos artigos 154, inciso I, e 195, § 4º, (iv) para instituição do imposto sobre grandes fortunas, vide artigo 153, inciso VII, (v) para regular a competência quanto à instituição do imposto causa mortis e doação em certos casos nos moldes do artigo 155,

§ 1º, inciso III, bem como (vi) para os fins previstos nos artigos 155, § 2º, inciso XII, 156, inciso III, e 156, § 3º.

Observe-se, por oportuno, o que dispõe o artigo 146 da Constituição Federal:

“Constituição Federal de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).” (grifei).

A partir do uso da interpretação sistemática, afirma-se que a Lei Complementar é o veículo adequado para regular as imunidades tributárias e, em especial, a imunidade das entidades beneficentes de assistência social prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal, porquanto se é certo que o próprio artigo 146, inciso II determina expressamente que cabe à Lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, também é certo que as imunidades pertencem ao gênero de tais limitações, de modo que a conclusão não pode ser outra senão de que as imunidades apenas podem ser reguladas por Lei Complementar.

Com efeito, pouco importa se a imunidade é de impostos ou de contribuições. Por se tratar de uma limitação ao poder de tributar, a regulamentação somente pode ser efetivada mediante Lei Complementar. A análise aí é um tanto lógica: se toda limitação ao poder de tributar é regulada por lei complementar; se a imunidade é limitação ao poder de tributar; logo, a imunidade é (e deve ser) regulada tão-somente por Lei Complementar.

E nem se diga que o artigo 195, § 7º da Constituição Federal constitui exceção ao artigo 146, inciso II da Carta por referir-se à “lei” e não à “lei complementar”. Tal argumento não resiste à simples constatação de que a alínea “c” do inciso VI do artigo 150, ao prescrever sobre a imunidade dos impostos, refere-se, também, exclusivamente à “lei”, e não à “lei complementar”, sendo que, ainda assim, não se cogita da ideia de que o artigo 150, inciso VI, alínea “c” possa representar uma exceção à regra prescrita no artigo 146, inciso II da Constituição. Por coerência, se se afirma que a imunidade do artigo 195, § 7º constitui uma exceção ao artigo 146, inciso II, deve-se consignar, em mesmo tom, e seguindo-se as regras da lógica – eis aí o princípio da identidade –, que o artigo 150, inciso VI, alínea “c” representaria, também, uma exceção ao artigo 146, inciso II da Constituição.

E, aí, tanto o artigo 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição quanto o próprio artigo 195, § 7º empregam a expressão “lei” sem o predicativo “complementar”, restando-se concluir, pois, que a lei exigida ali é a mesma lei exigida aqui, sendo que, como os dois dispositivos constitucionais tratam de imunidades, a lei que estabelece os requisitos para o gozo da imunidade dos impostos deve ser da mesma espécie da lei que estabelece os requisitos para a fruição da imunidade das contribuições sociais. É bem verdade que

“(…) o constituinte qualificou a lei exigida como complementar em alguns lugares e como ordinária em outros, pecando pela inconsistência redacional do texto constitucional. Daí não se aplicar, no caso, o princípio de hermenêutica ubi lex voluit dixit. Disse aqui e ali, mas não disse acolá. Só mesmo o recurso à interpretação sistemática, que busca dentro do próprio sistema estabelecido internamente pela Constituição, é que pode demonstrar a solução uniforme que não cause estupefação e discrepância teratológica entre normas do mesmo quilate e com o mesmo objetivo.

Como os dois preceitos (parágrafo 7º do artigo 195 e alínea c do inciso VI do artigo 150) conferem direito à imunidade, não há dúvida de que os requisitos para seu exercício somente podem ser prescritos por meio da mesma espécie de lei, a lei complementar, em respeito ao artigo 146, II. Sustentar o oposto significa arrostar a Constituição, violar o seu próprio sistema interno e fazer letra morta do dispositivo, pois se ele não se aplica às contribuições, visto que no parágrafo 7º do artigo 195 somente foi utilizada a expressão “lei” (gênero normativo), não se aplica, de igual modo, aos impostos, uma vez que o termo “lei” (gênero normativo), utilizado na alínea c do inciso VI do artigo 150, também não foi qualificado como complementar.

Admitir que nos dois preceitos foi excepcionada a necessidade de lei complementar (admitindo o afastamento em um preceito, deve ser admitido no outro, senão ter-se-á uma posição sem coerência com o sistema jurídico) corresponde a aceitar que o artigo 146, II, não tem aplicação, ou, o que é a mesma coisa, tornar o artigo 146, II, sem nenhuma eficácia, como que revogando-o por uma via tão oblíqua quanto inconsistente, por meio de uma interpretação incoerente.

O objetivo do constituinte ao exigir lei complementar para regular as imunidades impondo as condições para o exercício do direito de os sujeitos discriminados não serem tributados, quer seja por meio de impostos, quer seja por meio de contribuições sociais securitárias, é o de uniformizar o comportamento de todas as pessoas políticas diante da mesma situação: reconhecimento do direito à imunidade.

Se a imunidade é um direito, sua contrapartida é um dever: o dever de respeitar os limites do poder de tributar. Aceitar que lei ordinária é veículo adequado para impor os requisitos exigidos para o reconhecimento do direito à imunidade corresponde a admitir a existência de mais de cinco mil leis prescrevendo requisitos diversos, considerando-se o número de Municípios que poderiam editar leis próprias, aplicáveis para que os sujeitos discriminados na Constituição tenham reconhecido seu direito à imunidade dos impostos.” (grifei).

De fato, é preciso compatibilizar a previsão do artigo 146, inciso II da Constituição Federal com a referência genérica à “lei” constante dos artigos 150, inciso VI, alínea “c” e 195, § 7º da Constituição, de modo que no que diz com a regulamentação das condições materiais para o gozo das imunidades, impõe-se a utilização de lei complementar em decorrência da inafastabilidade da incidência do referido artigo 146, inciso II, restando à lei ordinária apenas o papel de estabelecer requisitos formais. E, aí, registre-se que o artigo 14 do Código Tributário Nacional, o qual regula a imunidade dos impostos, deve ser aplicável à imunidade das contribuições sociais justamente pela falta de regulamentação específica.

Consoante ensinamentos de José Eduardo Soares de Melo¹³, a “lei” a que alude o artigo 195, § 7º da Constituição Federal é a Lei Complementar:

“A lei (referida no § 7º do art. 195) significa ‘lei complementar’ (Código Tributário Nacional) que, relativamente à imunidade dos impostos para as instituições de assistência social, estabelece (no art. 14) os requisitos seguintes: I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado; 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 formalidade, capazes de assegurar sua exatidão.”

Ives Gandra da Silva Martins¹⁴ também se posiciona no sentido de que a regra constante do artigo 195, § 7º apresenta natureza de autêntica imunidade e não de isenção. Confira-se:

“O § 7º do artigo 195 não cuida de isenção, mas de imunidade. O art. 175 do Código Tributário Nacional declara que a isenção corresponde à exclusão do crédito tributário com o nascimento da obrigação correspondente. Na isenção nasce, pois, a obrigação, sendo anulado o crédito, ou seja, o direito da Fazenda a receber o quantum da obrigação nascida. Na imunidade não há nascimento da obrigação tributária, nem, por conseguinte, do crédito, que tem a mesma natureza daquela. A vedação ao poder de tributar é absoluta, razão pela qual a imunidade só pode ser concedida pela Constituição.

[...]

Como se percebe, o constituinte utilizou-se mal do vocábulo ‘isenção’, pois pretendeu, de rigor, outorgar uma autêntica imunidade”.

De acordo com as lições de Rafael Pandolfo, reconhecendo-se a imprecisão terminológica das expressões “isenção” e “lei” constante do artigo 195, § 7º da Constituição Federal, deve-se substituí-las, coerentemente, por “imunidade e “lei complementar. É ver-se:

“O princípio lógico da identidade veda a criação de um minotauro jurídico (metade imunidade e metade ‘isenção constitucional’), de sorte que o erro constatado no antecedente de uma norma deve ser estendido ao consequente. Explicamos: o § 7º do art. 195 da Constituição Federal fala em isenção e lei ordinária. O erro é evidente, mas coerente, visto que as isenções constituem institutos inseridos dentro da competência tributária das pessoas políticas, razão pela qual podem ser fixadas e alteradas por lei ordinária. Entretanto, ao reconhecermos a imprecisão terminológica da expressão ‘isenção’, devemos estendê-la ao enunciado ‘lei’, substituindo-os, coerentemente, por ‘imunidade’ e ‘lei complementar’, respectivamente, mantendo-se, assim, congruência com o alcance semântico fixado pelo STF acerca da natureza do instituto em questão. O legislador constituinte foi impreciso, é certo, mas não foi incoerente, pois exigiu espécie normativa compatível com o instituto por ele considerado existente (isenção). A correção significativa engendrada pelo Supremo não pode consertar parcialmente o equívoco redacional, sob pena de incorrer em incoerência lógica, desconsiderando a identidade que abrange toda a unidade normativa.” (grifei).

Dito isto, a “lei” a que se refere o artigo 195, § 7º da Constituição Federal é a Lei Complementar, ou seja, o Código Tributário Nacional, cujo artigo 14 deve ser aplicado analogicamente tanto em decorrência da falta de Lei complementar que cuide das condições materiais para o gozo da imunidade das contribuições da seguridade social das entidades beneficentes de assistência social como também para que a imunidade ali prevista não reste sem eficácia¹⁶.

A propósito, note-se que o artigo 14 do Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição de 1998 e estabelece os únicos requisitos ou condições materiais exigíveis para o gozo das imunidades previstas nos artigos 150, inciso VI, alínea “c” e 195, § 7º da Constituição, não cabendo à lei ordinária, portanto, dispor sobre a matéria em razão da reserva decorrente do artigo 146, inciso II da Constituição, restando-se perceber, pois, que o legislador ordinário poderá, apenas, estabelecer requisitos formais quanto ao gozo das imunidades.

Confira-se, portanto, o que dispõe o artigo 14 do Código Tributário Nacional:

“Lei nº 5.172/66

TÍTULO II - Competência Tributária

CAPÍTULO II - Limitações da Competência Tributária

SEÇÃO II - Disposições Especiais

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; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

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.”

Nesse contexto, destaque-se que o legislador ordinário acabou alterando o 55 da Lei nº 8.212/91 e estabeleceu requisitos inclusive de ordem material para que a entidade beneficente de assistência social usufrua da imunidade prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal, sendo que a constitucionalidade do referido artigo 55 foi objeto de discussão e, portanto, acabou sendo levada ao Supremo Tribunal Federal por meio do Recurso Extraordinário nº 566.622/RS com repercussão geral reconhecida (Tema nº 32). E, aí, recentemente o Plenário do STF julgou o referido recurso em conjunto com as Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621 e fixou a tese do Tema de repercussão geral nº 32.

Especificamente em relação ao julgamento do RE 566.622/RS, destaque-se que o STF, por maioria, nos termos do voto do Relator Ministro Marco Aurélio, deu provimento ao apelo extraordinário e declarou a inconstitucionalidade de todo o artigo 55 da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

Em síntese conclusiva: o artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, prevê requisitos para o exercício da imunidade tributária, versada no § 7º do artigo 195 da Carta da República, que revelam verdadeiras condições prévias ao aludido direito e, por isso, deve ser reconhecida a inconstitucionalidade formal desse dispositivo no que extrapola o definido no artigo 14 do Código Tributário Nacional, por violação ao artigo 146, inciso II, da Constituição Federal. Os requisitos legais exigidos na parte final do mencionado § 7º, enquanto não editada nova lei complementar sobre a matéria, são somente aqueles do aludido artigo 14 do Código. **Chego à solução do caso concreto ante a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991**, e a moldura fática delineada no acórdão recorrido.

(...)

Assim, sendo estreme de dúvidas – porquanto consignado na instância soberana no exame dos elementos probatórios do processo – que a recorrente preenche os requisitos veiculados no Código Tributário, **dou provimento ao recurso para, declarando a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, restabelecer o entendimento constante da sentença e assegurar o direito à imunidade de que trata o artigo 195, § 7º, da Carta Federal e, consequentemente, desconstituir o crédito tributário** inscrito na Certidão de Dívida Ativa nº 32.725.284-7, com a extinção da respectiva execução fiscal. Ficam invertidos os ônus de sucumbência. (destaquei)

Outrossim, conforme exposto pela Conselheira Ana Cláudia Borges no Acórdão nº 2402-009.377, de 13 de janeiro de 2021, tem-se que:

Posteriormente, em 19/12/2019, o STF acolheu parcialmente os embargos de declaração opostos pela União para assentar a constitucionalidade tão somente do inciso II do art.

55 da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos (Acórdão publicado em 11/05/2020, Redatora para o Acórdão Ministra Rosa Weber):

- a) É exigível lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas (Tema nº 32);
- b) Lei ordinária pode regular aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo;
- c) É constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001.

Por fim, em março de 2020, o STF concluiu o julgamento da ADI 4480, que versa sobre as regras previstas na Lei 12.101/09 como condições de certificação para entidades de educação e de assistência social e declarou a inconstitucionalidade dos arts. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; 14, §§ 1º e 2º; 18, caput; 31 e 32, §1º, da Lei nº 12.101/09, afastando as exigências de concessão de bolsas de estudo por entidades de educação e de atendimento integralmente gratuito pelas instituições de assistência social como condição para obtenção do CEBAS e, por consequência, para usufruir da imunidade sobre contribuições sociais.

Nesse sentido, destaco trecho do voto condutor de relatoria do Ministro Gilmar Mendes:

“Igualmente, entendo que o caput do art. 18, que condiciona a certificação à entidade de assistência social que presta serviços ou realiza ações sócioassistenciais de forma gratuita, também adentra seara pertencente à lei complementar, estando, portanto, eivado de inconstitucionalidade. [...] Essa questão foi examinada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento conjunto das ADIs 2.028; 2.036; 2.228; e 2.621, bem como no RE-RG 566.622, paradigma da repercussão geral. **Naquela ocasião, a Corte assentou a inconstitucionalidade do inciso III do art. 55 da Lei 8.212/1991 e seus parágrafos,** na redação da Lei 9.732/1998, tendo em vista a imposição de prestação do serviço assistencial, de educação ou de saúde de forma gratuita e em caráter exclusivo, ao fundamento de se referir a requisito atinente aos lindes da imunidade, sujeito a previsão em lei complementar” (STF, ADI 4480, V t d Ministro Gilmar Mendes, p. 31, 27/03/2020). (grifei)

Ora, da leitura do excerto supra reproduzido, resta claro e evidente que:

(i) por ocasião do julgamento do RE 566.622, restou reconhecida a inconstitucionalidade formal **de todo** o artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991;

(ii) posteriormente, em sede de embargos de declaração, restou reconhecida a constitucionalidade do inciso II do art. 55 da referida Lei. Neste sentido, confira-se os excertos abaixo reproduzidos do Acórdão de Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 566.622, de 18/12/2019:

Como já enfatizado, a questão de fundo subjacente a todas essas ações de controle abstrato – ADIs convertidas em ADPFs – bem como ao RE 566.622, julgado sob o rito da repercussão geral, diz respeito à legitimidade de dispositivos da legislação ordinária para estabelecer requisitos e procedimentos a serem cumpridos para fins de enquadramento na qualificação de entidades beneficentes de assistência social, de que trata o art. 195, § 7º, da CF, in verbis:

(...)

Não paira dúvida, pois, sobre a convicção de que a delimitação do campo semântico abarcado pelo conceito constitucional de “entidades beneficentes de assistência social”, por inerente ao campo das imunidades tributárias, sujeita-se à regra de reserva de lei complementar, consoante disposto no art. 146, II, da Carta Política.

Qual é, pois, a dificuldade que aqui se apresenta? Tanto a tese estrita (refletida na ementa do RE 566.622 e na tese de repercussão geral do tema nº 32) – segundo a qual todo e qualquer aspecto relacionado ao regime jurídico das entidades beneficentes de assistência social, de que cogita o art. 195, § 7º, da CF, somente pode ser positivado mediante lei complementar – quando a tese flexível – segundo a qual aspectos meramente procedimentais, que não dizem respeito à própria definição de tais entidades, podem ser veiculados mediante lei ordinária – autorizam, consideradas as normas examinadas nos casos em apreço, resultados similares: a procedência total das ADIs 2028 e 2036, parcial das ADIs 2228 e 2621, e o provimento do RE 566.622.

No exame das ações diretas, a Corte concluiu pela inconstitucionalidade formal de preceitos normativos não veiculados mediante lei complementar que inovavam na ordem jurídica ao exigirem contrapartidas diversas para o gozo da imunidade objeto do art. 195, § 7º, da CF. Nesse enfoque, o resultado do julgamento das ADIs não deixa de ser coerente com a procedência do recurso extraordinário.

As teses jurídicas subjacentes a uma e outra decisão se mostram, de fato, antagônicas – circunstância ensejadora, aliás, da oposição dos presentes embargos de declaração.

E a contradição entre as teses não se limita ao campo teórico, mas antes se traduz em incerteza que se espraia para o campo normativo. **É que, a prevalecer a tese consignada no voto condutor do julgamento do RE 566.622, deve ser reconhecida a declaração incidental da inconstitucionalidade de todo o art. 55 da Lei nº 8.212/1991, inclusive em sua redação originária, cabendo ao art. 14 do CTN a regência da espécie.**

A prevalecer, a seu turno, o voto condutor das ADIs, do Ministro Teori Zavascki, deve ser reconhecida a declaração de inconstitucionalidade apenas do inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, acrescidos pela Lei nº 9.732/1998, permanecendo constitucionalmente hígido o restante do dispositivo, em particular o seu inciso II, que, objeto das ADIs 2228 e 2621, teve a pecha de inconstitucional expressamente afastada, conforme o julgamento das ADIs, tanto em relação à sua redação originária quanto em relação às redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001.

(...)

Outro aspecto a ser enfrentado é o fato de que, tal como redigida, a tese de repercussão geral aprovada nos autos do RE 566.622 sugere a inexistência de qualquer espaço normativo que pudesse ser integrado por legislação ordinária, o que, na minha leitura, não é o que deflui do cômputo dos votos proferidos.

Neste ponto, tendo em vista a ambiguidade da sua redação, sugiro nova formulação que melhor espelhe, com a devida vênia, o quanto decidido por este Colegiado, com base no voto condutor do saudoso Ministro Teori Zavascki:

“A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.”

Tal formulação vai ao encontro de recente decisão unânime deste Colegiado ao julgamento da ADI 1802/DF (Relator Ministro Dias Toffoli, julgamento em 12.4.2018, Tribunal Pleno, DJ 03.5.2018), em que reafirmada a jurisprudência reiterada desta Casa no sentido de reconhecer legítima a atuação do legislador ordinário, no trato de questões procedimentais, desde que não interfira com a própria caracterização da imunidade.

(...)

Conclusão

(...)

II. Embargos de declaração no RE 566.622 acolhidos em parte para, sanando os vícios identificados:

(i) assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001; e

(ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao tema nº 32 da repercussão geral a seguinte formulação:

“A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.”

Como se vê, saneando a contradição existente entre as teses jurídicas objeto das Ações Diretas e do Recurso Extraordinário - sendo aquela no sentido de que *deve ser reconhecida a declaração de inconstitucionalidade apenas do inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, acrescidos pela Lei nº 9.732/1998, permanecendo constitucionalmente hígido o restante do dispositivo, em particular o seu inciso II* e esta no sentido de que *deve ser reconhecida a declaração incidental da inconstitucionalidade de todo o art. 55 da Lei nº 8.212/1991*, o STF decidiu, repita-se:

(i) assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001; e

(ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao tema nº 32 da repercussão geral a seguinte formulação:

“A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.”

Resta claro e evidente, pois, pelo menos no entendimento deste Conselheiro, que o STF, ao assentar a constitucionalidade do inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, decidindo que *a lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas*, reconheceu a inconstitucionalidade formal dos demais dispositivos do referido art. 55, notoriamente do seu inciso V - norma que embasa o lançamento fiscal que deu origem ao presente processo no que tange à matéria em análise.

Neste espeque, a norma que fundamenta o presente lançamento fiscal vai de encontro ao quanto decidido pelo Egrégio STF, segundo o qual, repita-se, *a lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas*.

Para além de toda a fundamentação supra – o que, por si só, por certo, já é bastante o suficiente para reconhecer a improcedência do lançamento fiscal no que tange à matéria em análise – cumpre destacar que o entendimento manifestado pelo antigo Conselho de Recursos da Previdência sobre o tema em foco, ao analisar situação fática da mesma Contribuinte, *in verbis*:

Relatório

A Auditoria Fiscal do INSS da Gerência Executiva de Blumenau efetuou ação fiscal junto à Fundação Universidade do Vale do Itajaí - UNIVALI, a fim de verificar o cumprimento dos requisitos para a manutenção da isenção da cota patronal.

Da análise da documentação a fiscalização constatou o seguinte:

(...)

c) Que a entidade patrocina planos de previdência complementar para os empregados da UNIVALI e a auditoria fiscal entendeu que tal pagamento se configura em descumprimento ao inciso V do art. 55 da Lei nº 8.212/91;

Como conclusão a auditoria fiscal sugere o cancelamento da isenção por descumprimento aos incisos IV e V do art. 55 da Lei nº 8.212/91;

Voto

(...)

Também entendeu o INSS que a entidade ao conceder a seus funcionários um plano de previdência complementar estaria descumprindo o requisito contido no inciso V, do art. 55 da Lei nº 8.212/91 que dispõe que a entidade deverá aplicar integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

É conveniente ressaltar que os valores utilizados para manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais não se restringem à aplicação na área fim da entidade, ao contrário, existem atividades que se configuram em atividade meio para que qualquer pessoa jurídica atinja seus objetivos. Entendo que os gastos com seu corpo funcional se enquadrariam nessas atividades;

A instituição de um plano de previdência complementar para os empregados é um benefício tal como o fornecimento de alimentação, vale-transporte ou bolsa de estudo e, portanto, não é possível dizer que o gasto com o plano de previdência complementar efetuado pela entidade se configuraria em descumprimento ao inciso V do art. 55 da Lei nº 8.212/91;

Quanto a esse requisito, observo que o mesmo não vem sendo aplicado considerando-se o Princípio da Estrita Legalidade, senão vejamos;

O contido no texto legal é o seguinte:

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;

Nota-se que o comando legal é claro no sentido de que deverá ser aplicado integralmente o eventual resultado operacional, diferentemente do que dispõe o inciso III do art. 2º do Decreto nº 752/1993 que determina que a entidade deverá aplicar integralmente, no Território Nacional, suas rendas, recursos e eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais;

O que se observa frequentemente é que a auditoria fiscal procede nesse caso como se estivesse aplicando o inciso III do art. 2º do Decreto nº 752/1993 e não o inciso V do art. 55 da Lei nº 8.212/91, pois ao verificar qualquer despesa que considere estranha aos objetivos institucionais sugere o cancelamento ou indeferimento da isenção por descumprimento do inciso V da Lei nº 8.212/91, sem ao menos apurar o efetivo resultado operacional;

O Princípio da Legalidade exige que a autoridade administrativa proceda de acordo com o que a lei determina não podendo dela se afastar;

Assevere-se que o Código Tributário Nacional dispõe em seu art. 111, inciso II que interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção;

Nesse sentido, considerando que não restou demonstrado pela auditoria fiscal que a entidade efetivamente descumpriu os requisitos contidos nos incisos II, IV e V do art. 55 da Lei nº 8.212/91;

Voto no sentido de CONHECER DO RECURSO para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO;

(Acórdão nº 39/2006 – 4ª Câmara de Julgamento – 26 de janeiro de 2006)

Registre-se pela sua importância que, referida decisão do CRPS foi objeto de Pedido de revisão pela antiga Secretaria da Receita Previdenciária, o qual, entretanto, não foi conhecido por aquele órgão julgador (Acórdão nº 38/2007).

Neste esboço, em face do quanto exposto, afigura-se insubsistente o lançamento fiscal neste particular.

Do Não Preenchimento dos Requisitos para Manutenção do CEBAS

Conforme exposto linhas acima, a Fiscalização concluiu que a Contribuinte não preencheu os requisitos para a manutenção do CEBAS por não ter cumprido a exigência do art. 3º, inciso VI, do Decreto 2.536, de 06 de abril de 1998, *in verbis*:

VI - aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruída

Ocorre que o disposto legal em destaque – o qual, ressalte-se, embasa a autuação na matéria em análise – foi igualmente julgado inconstitucional pelo Egrégio STF.

De fato, no julgamento das ADI's 2.228/DF e 2.621/DF, o STF declarou também, de forma expressa, a inconstitucionalidade do artigo 3º, inciso VI, do Decreto nº 2.536/1998.

Segundo se infere da ata da sessão de julgamento das ADI's 2.228/DF e 2.621/DF, de 02/03/2017, disponível no site do STF, tem-se que:

Decisão: O Tribunal, por maioria, conheceu da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, vencidos os Ministros Roberto Barroso, Dias Toffoli, Cármen Lúcia e Marco Aurélio. No mérito, por maioria e nos termos do voto do Ministro Teori Zavascki, julgou parcialmente procedente o pedido, para **declarar a inconstitucionalidade dos arts. 2º, inciso IV; 3º, inciso VI, § 1º e § 4º; art. 4º, parágrafo único, todos do Decreto 2.536/1998**; assim como dos arts. 1º, inciso IV; 2º, inciso IV, e § 1º e § 3º; e 7º, § 4º, do Decreto 752/1993, vencido, em parte, o Ministro Marco Aurélio, que julgava o pedido totalmente procedente. Nesta assentada o Ministro Marco Aurélio aditou seu voto. Redigirá o acórdão a Ministra Rosa Weber. Ausente, justificadamente, o Ministro Roberto Barroso, que proferiu voto em assentada anterior. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 02.03.2017.

Assim, por estar fundamentado em dispositivo declarado inconstitucional pela Corte Suprema, outra não pode ser a conclusão senão o reconhecimento da improcedência do auto de infração neste particular.

Não fosse bastante o suficiente, destaque-se ainda que, por meio do expediente de p. 1.548 e seguintes, a Contribuinte noticia a existência da Nota Técnica nº 52/2016/DIRAP/CGCEBAS/DPR/SERES e da Nota Técnica nº 49/2017/DIRAP/CGCEBAS/DPR/SERES, expedidas pelo Ministério da Educação, as quais, segundo afirma, *desconstituem por completo os fundamentos fáticos e jurídicos da autuação fiscal*.

Confira-se, pois, os excertos abaixo reproduzidos das referidas Notas Técnicas, naquilo que interessa ao caso em análise:

Nota Técnica nº 52/2016/DIRAP/CGCEBAS/DPR/SERES

PROCESSO Nº 23000.004699/2014-96

INTERESSADO: UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ

Recurso. Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social. Patrocínio de Planos de Previdência Complementar à empregados de Fundação Privada. Regularidade. Reforma parcial

(...)

5.15.A decisão recorrida (Nota Técnica nº 0609/2015) apontou que a UNIVALI desviou-se de sua finalidade quando, deliberadamente, transferiu parte de seus recursos e resultados ao constituir benefícios aos seus empregados. Tratando o item 63 da referida nota, que o investimento em planos de previdência complementar foge os objetivos institucionais de qualquer entidade beneficente de assistência social, o que estaria a contrariar os incisos IV, VII e X do art. 3º do Decreto nº 2.536, de 1998.

5.16. Pois bem, tem-se que a decisão recorrida não aponta qualquer irregularidade na forma de gestão de tais planos de previdência complementar concedidos pela UNIVALI aos seus funcionários, mas afirma que o investimento em tais planos - em si - afrontam o quanto traçado pelo Decreto nº 2.536 de 1998 para as entidades beneficentes de assistência social.

5.17. No entanto, conforme fundamentado pela Procuradoria Federal junto à PREVIC e ratificado pela CONJUR-MEC, as fundações privadas, e portanto, sem finalidade lucrativa, conforme a Lei Complementar nº 109/2001, podem aderir à entidades fechadas de previdência complementar, quando estiverem na qualidade de empregadora na relação de trabalho.

5.18 Assim, considerando que a decisão recorrida ressalta que a entidade concedeu o benefício da previdência complementar aos seus empregados, e tendo a entidade ressaltado em suas alegações recursais que não foram concedidos tais benefícios a dirigentes que não fossem empregados, esta Coordenação Geral considera-se juridicamente amparada para reformar parcialmente a decisão constante do art. 2º da Portaria nº 294, de 14 de abril de 2015, DOU de 15/04/2015, Seção 1, p. 11, no que tange ao descumprimento pela Fundação Universidade Vale do Itajaí dos incisos IV, VII e X do art. 3º do Decreto nº 2.536, de 1998.

6. CONCLUSÃO

6.1. Pelo exposto, opina-se pela reforma parcial do art. 2º da Portaria SERES nº 294, de 14 de abril de 2014 (DOU 15.04.2015), para:

MANTER a decisão que acatou a Representação Fiscal nº 11516.720178/2014-91, e ensejou a instauração do processo de Supervisão nº 23000.004699/2014-96, pela Portaria nº 164, de 13 de março de 2014 (DOU de 14/03/2014),

REFORMAR parcialmente o art. 2º da Portaria nº 294, de 14 de abril de 2015, DOU de 15/04/2015, Seção 1, p. 11, para considerar como não descumprido pela entidade os incisos IV, VII e X do art. 3º do Decreto nº 2.536, de 1998;

Nota Técnica nº 49/2017/DIRAP/CGCEBAS/DPR/SERES

PROCESSO Nº 23000.004699/2014-96

INTERESSADO: FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ

ANÁLISE RECURSO DO TERMO DE AJUSTE DE GRATUIDADE - TAG

PROCESSO TAG ANEXADO: 23000.020144/2013-19

PROCESSO DE RENOVAÇÃO: 71000.058722/2009-48

PROTOCOLADO CNAS EM 16/10/2009 (fls.01 do respectivo processo)

4.19. Assim, verifica-se que os processos cujas decisões encontram-se pendentes de publicação, e que têm fundamento nos dispositivos declarados inconstitucionais, relativos aos arts. 2º, inciso IV; 3º, inciso VI, 1º e 4º; art. 4º, parágrafo único, todos do Decreto 2.536/1998; assim como dos arts. 1º, inciso IV; 2º, inciso IV, e 1º e 3º; e 7º, 4º, do Decreto 752/1993, devem observar a decisão proferida de inconstitucionalidade.

4.20. No que diz respeito ao descumprimento do requisito de gratuidade, com fundamento no art. 3º, inciso VI do Decreto nº 2.536/1998, a CONJUR-MEC destaca no PARECER Nº 00909/2017/CONJUR-MEC/CGU/AGU que, em razão do julgamento das ADI's nºs 2.621-DF e 2.036-DF, foi declarada a inconstitucionalidade de tal dispositivo, entre outros, e que, portanto, não poderia doravante ser utilizado como embasamento para decisões de CEBAS

4.21. E ainda, no que diz respeito ao questionamento sobre quais os procedimentos a serem adotados pela CGCEBAS em relação aos processos anteriormente mencionados, nos casos em que a impugnação da certificação decorre de descumprimento de requisito legal declarado inconstitucional por força das decisões do STF proferidas nos autos da ADI's nº 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621 e RE 566.622, a CONJUR pontuou que:

42. No caso da impugnação de portaria que indeferiu o pedido de certificação apenas com base nesses dispositivos enseja-se o provimento do recurso ou de juízo de retratação se a decisão ministerial não tenha sido publicada no DOU antes de publicadas as atas de julgamentos das decisões judiciais em comento, salvo juízo diverso.

4.22. Verifica-se assim que a CONJUR se manifestou no sentido de se aplicar o juízo de retratação naqueles processos cujos dispositivos foram declarados inconstitucionais pelo STF.

4.23. E por fim, concluiu a CONJUR-MEC, no PARECER Nº 00909/2017 /CONJUR-MEC/CGU/AGU, que os dispositivos tidos por inconstitucionais não podem mais ser utilizados como fundamentos na análise dos processos cujas decisões ministeriais encontram-se pendentes de publicação:

b) ADI's nºs 2.228-DF e 2.621-DF declararam a inconstitucionalidade dos arts. 2º, inciso IV; 3º, inciso VI, § 1º e § 4º; art. 4º, parágrafo único, todos do Decreto nº 2.536, de 1998; assim como dos arts. 1º, inciso IV; 2º, inciso IV, e § 1º e § 3º; e 7º, § 4º, do Decreto nº 752, de 1993.

(...)

g) Os dispositivos tidos por inconstitucionais não podem mais ser utilizados, como fundamentos na análise dos referidos processos. Situação que também atinge os processos cujas decisões ministeriais estejam pendentes de publicação.

h) No caso da impugnação de portaria que indeferiu o pedido de certificação apenas com base nos dispositivos declarados inconstitucionais implica-se em provimento do recurso ou em juízo de retratação se a decisão ministerial não tenha sido publicada no DOU antes de publicadas as atas de julgamento em comento, salvo juízo diverso.

(...)

4.25. No processo de renovação nº 71000.058722/2009-48, objeto do TAG, tem-se que o motivo para o indeferimento foi exatamente o descumprimento do percentual de gratuidade de 20% (vinte por cento) prevista no artigo 3º, inciso VI do Decreto nº 2.536/1998, dispositivo esse alcançado pela decisão do STF, conforme esposado pela CONJUR MEC (PARECER Nº 00909/2017/CONJUR-MEC/CGU/AGU). Assim, estando o processo ainda pendente de julgamento, tal dispositivo não pode mais ser considerado.

(...)

5. III – CONCLUSÃO

5.1. Diante do exposto, opina-se pelo não conhecimento do recurso TAG, em razão da intempestividade, nos termos do § 3º do art. 11 da Instrução Normativa nº 2/2013.

5.2. No entanto, considerando o PARECER Nº 00909/2017/CONJURMEC/CGU/AGU e o disposto na NOTA TÉCNICA Nº 52/2016 /D IRAP/ CGCEBAS/DPR/SERES /SERES, decide-se:

a) REFORMAR a Portaria nº 28, de 12 de janeiro de 2012, publicada no DOU de 13 de janeiro de 2012 que indeferiu o pedido de certificação da entidade, e reformar a Portaria nº 294, de 14 de abril de 2015, publicada no DOU de 15 de abril de 2015, a qual manteve a decisão de indeferimento e indeferiu a proposta de assinatura do Termo de Ajuste de Gratuidade e;

b) DEFERIR o requerimento de RENOVAÇÃO do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social Nº 71000.058722/2009-48 em favor da Fundação Universidade Vale do Itajaí (UNIVALI), CNPJ nº 84.307.974/0001-02, com sede em, com validade para o período de 01/01/2010 a 31/12/2012;

Como se vê, tal como exposto pela Recorrente, o *mesmo Relatório Fiscal complementar do Procedimento AFR 09508112 (fls. 4 a 31) que gerou os Autos de Infração DEBCAD 51.056.812-2 e 51.056.817-3 (fls. 28-29), com seus mesmos fundamentos jurídicos objeto de contestação no Recurso Voluntário que se encontra no CARF, foi integralmente enviado pelos mesmos auditores fiscais da RFB ao MEC, só que agora em forma de Representação Fiscal dirigida ao MEC nos termos do artigo 27, inciso II, da Lei nº 12.101/2009, na tentativa dos auditores fiscais da RFB de que a entidade Recorrente tivesse seu CEBAS cassado/não renovado pelo MEC. No entanto, acolhendo integralmente as razões jurídicas da entidade ora Recorrente por ocasião de sua manifestação naquela Representação Fiscal interposta pelos auditores da RFB no MEC - que são as mesmas do Recurso Voluntário de fls. 915-1026 pendente de julgamento neste CARF - o MEC rechaçou os argumentos da auditoria fiscal da RFB e julgou improcedente a Representação Fiscal da RFB para não considerar descumpridos, pela entidade ora Recorrente, nem o inciso V do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, nem os incisos 11 e V do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, nem os incisos IV, VII e X do art. 3º do Decreto nº 2.536/1998 pelo simples fato de a entidade patrocinar planos de previdência complementar a seus empregados.*

É dizer: a própria Administração Pública já reconheceu, na esfera administrativa, a improcedência dos fatos / fundamentos que embasam o presente lançamento.

Neste espeque, por qualquer ótica que se analise a questão em debate nos autos deste processo administrativo fiscal, seja pela ótica da decisão firmada pelo plenário do Supremo Tribunal Federal na sistemática da Repercussão Geral nos autos do RE 566.622/RS, seja pelo prisma da decisão tomada pelo mesmo plenário do STF nos autos das ADI's 2.228/DF e 2.621/DF, é inequívoco constatar a improcedência do lançamento fiscal em debate, uma vez que os dispositivos jurídicos utilizados pela Fiscalização (art. 55 da Lei nº 8.212/1991, art. 29, incisos II e V da Lei nº 12.101/2009, e incisos do art. 3º do Decreto nº 2.536/1998)) foram considerados instrumentos inaptos para disciplinar a imunidade tributária de contribuições sociais à seguridade social prevista no artigo 195, § 7º da Carta de 1988 e, por conseguinte, para fundamentar autuações fiscais.

Para além disso, as citadas Notas Técnicas do Ministério da Educação nº 052/2016 e 49/2017, ambas da DIRAP/CGCEBAS/DPR/SERES, comprovam cabalmente que os mesmos argumentos fáticos e jurídicos utilizados pela Contribuinte nos presentes autos foram integralmente acolhidos pelo MEC, que rechaçou e julgou improcedente a Representação Fiscal da RFB, para não considerar descumpridos, pela Recorrente, os dispositivos legais que embasam o presente lançamento fiscal.

Neste contexto, impõe-se o provimento do recurso voluntário, cancelando-se os DEBCADs objeto do presente processo administrativo fiscal.

Conclusão

Ante o exposto, concluo o voto no sentido dar provimento ao recurso voluntário, cancelando-se o lançamento fiscal.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior