



Processo nº	12963.000368/2009-15
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	2401-009.261 – 2^a Seção de Julgamento / 4^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de	10 de março de 2021
Recorrente	FUNDAÇÃO HOSPITAL SAO JOSE DE BOTELHOS
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2004 a 30/04/2008

IMUNIDADE. ENTIDADES BENEFICENTES. RE-RG 566.622.

Por força do decidido pelo Supremo Tribunal Federal em relação ao tema nº 32 de repercussão geral, o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, deve ser compreendido à luz do critério eclético adotado pelo Ministro Teori Zavascki nas ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, convertidas em ADPFs, uma vez que, quando do julgamento conjunto dos embargos de declaração no RE-RG 566.622 e nas ADIs/ADPFs, a Corte adotou tal critério para reformular a tese relativa ao tema nº 32, mas sem empreender a uma análise casuística dos incisos e parágrafos do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, à luz dessa reformulação, apenas declarando o inciso II, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429, de 1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001, expressamente constitucional e o inciso III e os parágrafos 3º, 4º e 5º, alterado e acrescidos pela Lei nº 9.732, de 1998, expressamente inconstitucionais, restando, por conseguinte, os demais incisos e parágrafos formalmente constitucionais na medida em que não interfiram na definição do modo beneficente de atuação, especificamente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas, não se configurando, por óbvio, tal interferência quando houver respaldo no art. 14 do CTN.

ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO IN NATURA. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE. BASE DE CÁLCULO. NÃO INCLUSÃO.

O auxílio-alimentação *in natura* não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores relativos à alimentação *in natura* (cestas básicas). Vencido o conselheiro Rayd Santana Ferreira que dava provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Andrea Viana Arrais Egypto, Rodrigo Lopes Araujo, Matheus Soares Leite, Rayd Santana Ferreira e Miriam Denise Xavier.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 85/94) interposto em face de decisão (e-fls. 70/82) que julgou improcedente impugnação contra o Auto de Infração - AI n.º 37.034.677-7 (e-fls. 02/31), no valor total de R\$ 105.244,89, a envolver a rubrica “15 Terceiros” (levantamentos: ALI - AUXILIO ALIMENTAO (sic), FP - FOLHA DE PAGAMENTO, Z1 - TRANSF DO LEV ALI - ATE 11/08 e Z3 - TRANSF DO LEV FP - ATE 11/08) e competências 10/2004 a 04/2008, cientificado em 21/10/2009 (e-fls. 02). Do Relatório Fiscal (e-fls. 32/35), extrai-se:

2.1. - LEVANTAMENTO FOLHA DE PAGAMENTO E GFIP -FP

Na consulta realizada no Sistema de Arrecadação CONFILAN - INSS/CNAS (Anexo I do processo apensado 12963.000.366/2009) constatou-se que a autuada teve o pedido de Isenção das contribuições previdenciárias indeferido em 11.11.2002, continuando a partir desta data a informar na Guia de Arrecadação do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informação a Previdência Social - GFIP o código de FPAS 639, que é o código das Entidades Filantrópicas e Beneficente de Assistência Social com direito a Isenção das Contribuições Previdenciárias, só protocolando novo pedido em 30.04.08.

A empresa recebeu em 04.09.09 o Termo de Início de Procedimento Fiscal emitido em 02.09.09 intimando a apresentar o Pedido de Isenção protocolado ou Ato Declaratório concedendo a Isenção relativamente ao período fiscalizado.

O autuado apresentou em 07.10.09 declaração informando que não foi encontrado até aquela data os documentos acima citados relativos à isenção no período de 01.01.05 a 31.12.05 (Anexo II do processo apensado 12963.000.366/2009).

Em 14.10.09, questionada a respeito do Pedido de Isenção ou Ato Declaratório, a mesma apresentou nova declaração (Anexo III do processo apensado 12963.000.366/2009) informando que não foram encontrados os documentos relativamente ao período do procedimento fiscal de 01.10.04 a 29.04.08.

Foi então apurado o presente crédito tributário referente as contribuições de outras entidades e fundos SALÁRIO-EDUCAÇÃO, SENAC, SESC, SEBRAE, INCRA (FPAS 515) do período sem comprovação da isenção (01.10.04 a 29.04.08) com base nos elementos Folha de Pagamento e GFIP, analisados durante o procedimento fiscal sobre a remuneração dos segurados empregados informados nestes documentos.

2.2.- LEVANTAMENTO “AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO” - ALI

A empresa concedeu no período fiscalizado (outubro de 2004 a abril de 2008), cestas básicas aos seus empregados conforme listagens mensais cujas cópias constam no Anexo V - 1 a 44 do processo apensado n.º 12963000366/2009-26.

Após intimação para apresentação do Termo de Adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) através do Termo de Intimação Fiscal n.º 1 de 07.10.09 a empresa declarou (Anexo VI do processo apensado n.º 12963000366/2009-26) que não efetuou a adesão ao PAT até aquela data.

Na impugnação (e-fls. 38/45), em síntese, se alegou:

(a) Imunidade.

(b) Alimentação in natura.

A seguir, transcrevo do Acórdão de Impugnação (e-fls. 70/82):

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS ou CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/10/2004 a 29/04/2008.

AIOP DEBCAD N° 37.034.677-7 de 19/10/2009

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. NÃO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS. PEDIDO DE ISENÇÃO. INDEFERIDO. NÃO COMPROVAÇÃO DA ISENÇÃO. REQUISITOS. IMUNIDADE/ISENÇÃO. CESTA BÁSICA. NÃO ADESÃO Ao PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT.

Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas na Lei nº 8.212/1991, não declaradas na forma do seu artigo 32, será lavrado o respectivo auto de infração.

Nos termos da legislação previdenciária equipara-se à empresa, a cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade.

Era condição para usufruir da isenção das contribuições sociais previstas em lei a Outras Entidades ou Fundos a Entidade Beneficente de Assistência Social solicitar e ter concedida e mantida a mesma na forma da disposição legal e regulamentar.

Somente ficavam isentas das contribuições de que tratam Os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/91 bem como das contribuições sociais previstas em lei a Outras Entidades ou Fundos as Entidades Beneficentes de Assistência Social que cumpriam, cumulativamente, os requisitos então previstos no artigo 55 da referida Lei e no artigo 206 do Regulamento Previdenciário aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

A Isenção deveria ser requerida junto ao órgão competente e Somente teria início após a emissão, por parte da Receita Federal do Brasil, do Ato Declaratório de Isenção de Contribuições Previdenciárias, cuja fruição retroagiria à data do protocolo do requerimento feito pela entidade interessada.

A alimentação fornecida pela empresa a seus empregados em desacordo com O Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT integra o salário-de-contribuição para os fins da Lei nº 8.212/91.

A Administração Pública está sujeita ao princípio da legalidade, à obrigação de cumprir e respeitar as leis em vigor. Não é possível, em sede administrativa, afastar-se a aplicação de lei, decreto ou ato normativo em vigor.

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O Acórdão de Impugnação foi cientificado em 14/04/2010 (e-fls. 83/84) e o recurso voluntário (e-fls. 85/94) interposto em 12/05/2010 (e-fls. 85 e 95), em síntese, alegando:

(a) Tempestividade. Intimada em 14/04/2010, recorre dentro do prazo legal.

(b) Imunidade. O art. 195, § 7º, da Constituição condiciona a imunidade às exigências estabelecidas em lei complementar (ADIN n.º 2.02805-DF e jurisprudência), ou seja, ao art. 14 do CTN. Além disso, cumpriu também os requisitos do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, sendo acusada de não efetuar o pedido de isenção. Contudo, possui direito adquirido à imunidade, pois registrada no CNAS desde 17/09/1952. No CEBAS expedido pelo CNAS em 02 de agosto de 2004 encontramos:

“O presente Certificado também assegura a validade do concedido pelo processo n. 225.257/70, em 04/06/1970, por ter sido RENOVADO pela Resolução CNAS n. 085/2004, de 23/07/2004, publicada no Diário Oficial da União de 26/07/2004, Seção I, julgado, em grau de reconsideração, o processo n. 44006004613/2000-41.”

A recorrente obteve seu certificado de entidade assistencial de cunho filantrópico em 24416/1970, tendo sido declarada de utilidade Pública Federal através do Decreto de 72.454 de 11 de julho de 1973, época em que vigia a Lei n.º 3.577, de 4 de julho de 1959. O art. 55, § 1º, da Lei n.º 8.212, de 1991, ressalvava o direito adquirido. O Parecer Ministerial da Consultoria Jurídica, aprovado pelo Ministro da Previdência n.º 2.901/02, com efeito vinculante por determinação expressa do art. 42 da Lei Complementar 73/93 e art. 324 do Decreto 3.048/993 expressamente determina que não há necessidade do pedido de isenção ao INSS. Logo, o Acórdão de Impugnação merece reforma. Por outro giro, o pedido de isenção foi negado em 11.112002 pelo fato do CEBAS ter sido indeferido para a recorrente, mas foi interposto recurso e o CEBAS expedido em 02/08/2004:

“O presente Certificado também assegura a validade do concedido pelo processo n. 225.257/70, em 04/06/1970, por ter sido RENOVADO pela Resolução CNAS n. 085/2004, de 23/07/2004, publicada no Diário Oficial da União de 26/07/2004, Seção I, julgado, em grau de reconsideração, o processo n. 44006.004613/2000-41. O Presente Certificado é valido de 20/12/2000 a 19/12/2003”

(c) Alimentação in natura. A jurisprudência do STF já pacificou não incidir contribuição sobre alimentação paga *in natura*, estando ou não o empregador inscrito no PAT.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 14/04/2010 (e-fls. 83/84), o recurso interposto em 12/05/2010 (e-fls. 85 e 95) é tempestivo (Decreto n.º 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Imunidade. Inicialmente, entendo cabível tecer algumas considerações sobre a abrangência do decidido acerca do tema nº 32 de repercussão geral.

Ao julgar o RE 566622/RS em 23/02/2017, o Ministro Marco Aurélio (relator) aditou seu voto, tendo então resumido a lide vertida no recurso extraordinário:

(...) o Tribunal local aplicou ao caso a redação original do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991. Com base nele, fez ver que o recorrente não apresentou Certificado de Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social. Salientou a ausência de elementos probatórios a atestarem o preenchimento de todos os pressupostos legais.

Em voto, declarei a inconstitucionalidade de todo o artigo 55 do aludido diploma, concluindo pela incidência do artigo 14 do Código Tributário Nacional, cujos requisitos foram observados pela recorrente, conforme veiculado na sentença: (...)

O ministro Teori Zavascki entendeu constitucional o artigo 55, inciso II, da Lei nº 8.212/1991, afirmando que se limita a regrer aspecto procedural necessário ao atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade. Assentou ser exigível, **por exemplo**, o Certificado de Registro de Entidade de Fins Filantrópicos. Daí porque desproveu o extraordinário.

A conclusão distinta alcançada por Sua Excelência no tocante a este extraordinário não decorre de questão de fato, mas, sim, de divergência quanto ao tema de fundo.

Ante o quadro, adito o voto para, esclarecido quanto ao alcance da divergência verificada, manter a conclusão no sentido do provimento do extraordinário, assegurando 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.

(destaquei)

Ao julgar os Embargos de Declaração no RE 566.622/RS, a redatora do Acórdão, Ministra Rosa Weber, assim explicitou a contradição a ser afastada:

E a contradição entre as teses não se limita ao campo teórico, mas antes se traduz em incerteza que se espalha 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 lícito 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**.

Há que ora definir, pelo menos, qual é a norma incidente à espécie, à luz do enquadramento constitucional: se o **art. 14 do CTN** ou o **art. 55 da Lei nº 8.212/1991** (à exceção do seu **inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º, acrescidos pela Lei nº 9.732/1998**, declarados inconstitucionais nas ações objetivas). Num caso, o CEBAS (Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social) foi declarado constitucional e no outro foi declarado inconstitucional.

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.

Dante dessa contradição, a redatora, Ministra Rosa Weber, *adota o voto condutor das ADIs, do Ministro Teori Zavascki, para assentar com base nele a nova formulação à tese de repercussão geral*, e, a seguir concluir, transcrevo:

Neste ponto, tendo em vista a ambiguidade da sua redação, sugiro nova formulação que melhor espelhe, com a devida vénia, 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 (...)

Conclusão

I. Embargos de declaração nas ADIs acolhidos em parte, sem efeito modificativo, para: (i) sanando erro material, excluir das ementas das ADIs 2028 e 2036 a expressão “ao inaugurar a divergência”, tendo em vista que o julgamento dessas duas ações se deu por unanimidade; e (ii) prestar esclarecimentos, nos termos da fundamentação.

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.”

É como voto.

Assim, ao reformular a tese relativa ao tema nº 32 de repercussão geral com base no voto condutor das ADIs, a Ministra Rosa Weber acolheu a tese do Ministro Teori Zavascki nas ADIs de haver inconstitucionalidade formal apenas do inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, acrescidos pela Lei nº 9.732, de 1998, permanecendo hígido, sob o enfoque da constitucionalidade formal, o restante do dispositivo.

Sendo incontroverso nos autos do RE 566.622 que o recorrente não dispunha de Certificado de Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, apresentou-se como suficiente ao julgamento do caso concreto no âmbito dos embargos de declaração assentar a constitucionalidade do inciso II da Lei nº 8.212, de 1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei nº 9.429, de 1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001, pela adoção do decidido no conjunto das ADIs nº 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621, estas três últimas apensadas à ADI nº 2.028, com base no voto condutor do Ministro Teori Zavascki nas ADIs.

Até certo ponto, considero como corretas as conclusões extraídas pela Procuradoria da Fazenda Nacional ao analisar o julgamento conjunto do Recurso Extraordinário nº 566.622/RS (tema nº 32 de repercussão geral) e das ADIs nº 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621 com o escopo de identificação do conteúdo e dos limites de aplicação da tese jurídica de repercussão geral acolhida pelo STF (*ratio decidendi*), tal como estampadas no item 62 da **Nota SEI nº 17/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME**:

62. Aplicando-se os fundamentos determinantes extraídos desses julgados, chega-se às seguintes conclusões:

- a) Enquadram-se nessa categoria de matéria meramente procedural passível de previsão em lei ordinária, segundo o STF: (a.1) o reconhecimento da entidade como sendo de utilidade pública pelos entes (art. 55, I, da Lei nº 8.212, de 1991); (a.2) o estabelecimento de procedimentos pelo órgão competente (CNAS) para a concessão de registro e para a certificação^[20] - Cebas (art. 55, II, da Lei 8.212, de 1991, na sua redação original e em suas sucessivas reedições c/c o art. 18, III e IV da Lei 8.742, de 1993, na redação original e na redação dada pelo art. 5º da Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001; (a.3) a escolha técnico-política sobre o órgão que deve fiscalizar o cumprimento da lei tributária referente à imunidade; (a.4) a exigência de inscrição da entidade em órgão competente (art. 9º, §3º, da Lei nº 8.742, de 1993, na redação original e na redação dada pelo art. 5º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001); (a.5) a determinação de não percepção de remuneração e de vantagens ou benefícios pelos administradores, sócios, instituidores ou benfeiteiros da entidade (art. 55, IV, da Lei nº 8.212, de 1991); e (a.6) a exigência de aplicação integral de eventual resultado operacional na promoção dos objetivos institucionais da entidade (art. 55, V, da Lei nº 8.212, de 1991)^[21];
- b) A delimitação do campo semântico “do modo beneficente de assistência social”, sujeita-se à regra de reserva de lei complementar, consoante o disposto no art. 146, II, da Carta Política;
- c) A exigência de gratuidade total ou parcial na prestação dos serviços sociais é um elemento caracterizador do modo beneficente de atuação, de modo que atrai a regência de lei complementar. Citam-se, a título de exemplo, a concessão de bolsas de estudo e a oferta de leitos para o SUS;
- d) Consequentemente, todas as outras previsões de contrapartidas a serem observadas pelas entidades também demandam a edição de lei complementar, em atenção à norma do art. 146, II, da CF; e
- e) Por derradeiro, os arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732, de 1998^[22], também foram declarados formalmente nulos pela Corte, demonstrando que (e.1) a estipulação de um marco temporal para as condicionantes exigidas para a fruição da imunidade e (e.2) o cancelamento da imunidade aos que descumprirem os requisitos restringem a extensão da imunidade e requerem regulamentação por lei complementar. (...)

(...) [20] No julgamento do RE 428815 AgR, 1^a Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 24/6/05, compreendeu-se que a exigência de certificação instituída no art. 55, II, da Lei nº 12.101, de 2009, configura mero reconhecimento, pelo Poder Público, do preenchimento das condições de constituição e funcionamento, que devem ser atendidas para que a entidade receba o benefício constitucional.

[21] Observa-se que o disposto nos incisos IV e V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, reproduzem o conteúdo dos incisos I e II do art. 14 do CTN, cuja aplicação à espécie foi de certa forma sinalizada pela Corte.

[22] Altera dispositivos das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e dá outras providências.

No item 69 da **Nota SEI nº 17/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME**, foi proposta a inclusão da matéria na lista de dispensa de contestação e recursos da Procuradoria-Geral, com fulcro no art. 19, VI, “a”, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:

1.23. Imunidades

h) Imunidade das entidades benéficas de assistência social de que trata o art. 195, §7º, da CF. Constitucionalidade formal da Lei nº 8.212, de 1991.

Resumo: O STF, no julgamento do tema 32 de repercussão geral, firmou a tese de que “A lei complementar é forma somente exigível para a definição do modo benéfico 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 observadas por elas”. Em razão disso, há espaço de conformação para o legislador ordinário disciplinar os aspectos procedimentais, consistentes na certificação, fiscalização e no controle administrativo, das entidades benéficas de assistência social.

Observação 1. A tese firmada no tema 32 encontra-se em conformidade com o que restou decidido pela Corte nas ADIs nº 2.028, nº 2.036, nº 2.228 e nº 2.621, convertidas em ADPFs ao longo do julgamento, de modo que todos os incisos do art. 55, da Lei nº 8.212, de 1991, com exceção do inciso III, foram considerados formalmente constitucionais pelo STF.

Observação 2. A validade da Lei nº 12.101, de 2009, não foi apreciada em nenhum desses julgamentos. Decerto, esse diploma será avaliado no julgamento das ADIs nº 4480 e nº 4891. A primeira ação já foi julgada. No entanto, como o pedido de modulação temporal prospectiva do julgado, postulado nos embargos de declaração opostos pela União contra o seu mérito, ainda não foi examinado, é incabível por ora autorizar a dispensa de impugnação judicial no trato da matéria, assunto que será melhor explorado em parecer próprio. Os demais preceptivos dessa lei serão examinados pelo STF na ADI nº 4891.

Precedentes: RE nº 566.622/RS (tema 32 de repercussão geral) e as ADIs nº 2.028, nº 2.036, nº 2.228 e nº 2.621, convertidas em ADPFs ao longo do julgamento.

A Nota SEI nº 17/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME foi aprovada pela Procuradora-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial e encaminhada à Secretaria da Receita Federal do Brasil e divulgada às unidades da PGFN¹. Consulta ao site do CARF na *internet* (PÁGINA INICIAL > JURISPRUDÊNCIA > TRIBUNAIS SUPERIORES > REPERCUSSÃO GERAL) revela as delimitações das matérias julgadas em sede de repercussão geral conforme Notas Explicativas da PGFN, dentre elas constando referência expressa à Nota SEI nº 17/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME².

Para uma melhor compreensão da tese adotada pelo Supremo Tribunal Federal, devemos levar em conta o posteriormente decidido na ADI nº 4480 em que se postulava a inconstitucionalidade dos arts. 1º; 13, parágrafos e incisos; 14, §§ 1º e 2º; 18, §§ 1º, 2º e 3º; 29 e seus incisos; 30; 31 e 32, § 1º, da Lei 12.101, de 2009, com a nova redação dada pela Lei 12.868, de 2013, mas se reconheceu apenas a inconstitucionalidade formal dos arts. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput; 29, VI, e do art. 31 da Lei

¹<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/decisoes-vinculantes-do-stf-e-do-stj-repercussao-geral-e-recursos-repetitivos/arquivos-e-imagens/nota-sei-no-17-2020.pdf>

²https://carf.economia.gov.br/jurisprudencia/tribunais-superiores/arquivos-tribunais-superiores/materias_com_repercussao_geral-05-03-2021.pdf

12.101, de 2009, com a redação dada pela Lei 12.868, de 2013, e a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101, de 2009.

O Ministro Relator Gilmar Mendes, cujo voto na ADI n.º 4480 foi acolhido pela maioria, inicialmente discorreu sobre a jurisprudência do STF, com destaque para o julgamento dos embargos de declaração no RE-RG 566.622, transcrevo:

(...) por ocasião do julgamento dos embargos de declaração opostos contra o mérito do citado paradigma, RE-RG 566.622, que objetivou sanar divergências entre a tese fixada nesse julgado, segundo a qual “*Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar*”, e o assentado nos julgamentos realizados em sede de controle concentrado (ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228) a respeito do tema, cujo trecho abaixo transcrita consta em todas as ementas:

“Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é forma somente exigível para a definição do modo beneficiante 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 observadas por elas”.

Em síntese, a contradição apontada limitava-se a definir se toda a forma de regulamentação a respeito de imunidades tributárias deve estar prevista em lei complementar, ou se aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo podem ser regulados por lei ordinária.

Com efeito, o entendimento firmado a partir desse julgamento é de que *aspectos procedimentais relativos à comprovação do cumprimento dos requisitos exigidos pelo art. 14 do Código Tributário Nacional podem ser tratados por meio de lei ordinária*. Desse modo, a lei complementar é forma somente exigível para a definição do modo beneficiante 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 observadas por elas.

Assim, o Tribunal acolheu, por maioria, os embargos para assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei 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 2.187-13/2001, fixando a seguinte tese relativa ao tema 32, da repercussão geral:

“A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficiante 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”.

(destaquei)

Assim, tendo por premissa o decidido nas ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228 e RE-RG 566.622, o voto condutor do Ministro Gilmar Mendes passa a analisar os dispositivos questionados da Lei n.º 12.101, de 2009, sendo que em relação aos arts. 29 e 30 assevera:

Quanto ao art. 29 e seus incisos e ao art. 30, reitero que só deverão ser considerados inconstitucionais na hipótese de estabelecerem condições inovadoras, não previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional, ou que dela não puderem ser identificadas como consequências lógicas. Eis o teor dos referidos dispositivos: (...)

Nesse contexto, entendo que os incisos I e V do artigo 29 se amoldam ao inciso I do artigo 14 do CTN (“*não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título*”); e o inciso II do artigo 29 ajusta-se ao inciso II do artigo 14 do CTN (“*aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais*”). E, como consequências dedutivas do inciso III do artigo 14

do CTN (“*manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão*”), tem-se os incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009. Portanto, não vislumbro a alegada inconstitucionalidade formal do artigo 29 e incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII.

A mesma conclusão não pode ser dada ao inciso VI do art. 29 supratranscrito, uma vez que estabelece prazo de obrigação acessória tributária, em discordância com o disposto no CTN. Deveria, portanto, estar previsto em lei complementar, (...).

Note-se que os incisos os incisos IV e V e que os parágrafos §§ 2º e 6º todos do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, guardam razoável correspondência para com incisos do art. 29 da Lei n.º 12.101, de 2009:

Lei n.º 8.212, de 1991, art. 55	Lei n.º 12.101, de 2009, na redação citada no voto do Min Gilmar Mendes
IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeiteiros, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;	Art. 29, I – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeiteiros remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei n.º 13.151, de 2015)
V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação Original) 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. (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97).	Art. 29, II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais; Art. 29, V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;
§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.	Art. 30. A isenção de que trata esta Lei não se estende a entidade com personalidade jurídica própria constituída e mantida pela entidade à qual a isenção foi concedida.

§ 6º A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

Art. 29, III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

Destarte, a leitura do voto condutor proferido na ADI nº 4480 corrobora o entendimento de que, por força da tese jurídica relativa ao tema 32 de repercussão geral, o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, deve ser compreendido à luz do critério eclético adotado pelo Ministro Teori Zavascki nas ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, convertidas em ADPFs, uma vez que, quando do julgamento conjunto dos embargos de declaração no RE-RG 566.622 e nas ADIs/ADPFs, a Corte adotou tal critério para reformular a tese relativa ao tema nº 32, mas sem empreender a uma análise casuística dos incisos e parágrafos do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, à luz dessa reformulação, apenas declarando o inciso II expressamente constitucional e o inciso III e os parágrafos 3º, 4º e 5º expressamente inconstitucionais, restando, por conseguinte, os demais incisos e parágrafos formalmente constitucionais na medida em que não interfiram na definição do modo benéfico de atuação, especificamente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas, não se configurando, por óbvio, tal interferência quando houver respaldo no art. 14 do CTN.

Não acompanho, portanto, o entendimento de a tese jurídica firmada pelo STF no tema nº 32 de repercussão geral significar a inconstitucionalidade formal da integralidade do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, excetuado o inciso II da Lei nº 8.212, de 1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei nº 9.429, de 1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001.

Assim, no que toca ao requerimento do § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, entendo que ele deva ser compreendido como uma exigência meramente procedural destinada à declaração pelo órgão de fiscalização do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade, tendo o Ato Declaratório decorrente do requerimento natureza jurídica declaratória.

Destarte, ressalvada a comprovação de direito adquirido, a falta do requerimento do § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, e do decorrente Ato Declaratório autorizava o imediato lançamento das contribuições com o relato do não atendimento ao disposto no § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, cabendo à autuada o ônus de demonstrar o fato impeditivo ao lançamento, ou seja, de ser imune no período objeto do lançamento, uma vez que não apresentou o requerimento e, por conseguinte, não dispunha de Ato Declaratório.

O Ato Declaratório decorrente do requerimento em questão deve ser tido como de natureza jurídica declaratória em relação à imunidade, a significar possuir o condão de pré-constituir prova da imunidade a favor do contribuinte e impedir o imediato lançamento das contribuições ao tempo de vigência do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, havendo, a partir da data do protocolo do requerimento, marco veiculado no § 2º, do art. 208 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, a necessidade da emissão do chamado Ato Cancelatório de Isenção para a fiscalização poder empreender um lançamento de ofício juridicamente válido.

O §4º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, foi declarado inconstitucional na ADI/ADPF nº 2.028, sendo que sua eficácia estava suspensa desde o deferimento da liminar na ADI 2.028. Nesse contexto, o cancelamento de isenção previsto no Regulamento da Previdência Social retirava seu fundamento de validade da redação original do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, em especial de seu parágrafo primeiro.

Assim, o Ato Cancelatório não tinha o condão de cancelar a imunidade, limitando-se a cancelar o anterior Ato Declaratório e que, a rigor, nada constituía, pois o requerimento previsto no § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, deve ser compreendido como exigência meramente procedural destinada à declaração pelo órgão de fiscalização do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade, a pré-constituir prova a favor da entidade e impedir o imediato lançamento de ofício.

O entendimento em tela não toma o requerimento como um requisito ao gozo da imunidade, a observar as balizas fixadas na tese jurídica relativa ao tema nº 32 de repercussão geral, em face das quais deve ser compreendido o art. 55, §1º, da Lei nº 8.212, de 1991.

No caso concreto, o lançamento foi cientificado em 21/10/2009, quando vigente o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, e envolve contribuições para terceiros relativas ao período de 10/2004 a 04/2008, sob a motivação de não constar registro formal de pedido de isenção e de não ter a entidade apresentado Ato Declaratório de Isenção relativo ao período fiscalizado.

Além disso, a fiscalização assevera que houve requerimento de isenção (Prot. INSS: 351470005579848, Dt.: 30/12/1998, e-fls. 47 do processo nº 12963.000366/2009-26) indeferido em 11/11/2002 (e-fls. 47 do processo nº 12963.000366/2009-26) e que novo pedido teria sido protocolado em 30/04/2008, mas não esclarece os motivos do referido indeferimento e nem os desdobramentos do novo pedido, acrescentando, contudo, que solicitou para a entidade a apresentação de pedido de isenção ou ato declaratório a abranger o pedido fiscalizado, mas obteve a resposta de que nada foi encontrado relativamente ao período de 01/10/04 a 29/04/08.

A recorrente sustenta que não efetuou o requerimento de isenção por possuir direito adquirido à imunidade por ser isenta pela Lei nº 3.577, de 1959, e a continuar a usufruir do benefício após o Decreto-Lei nº 1.572, de 1977, não precisando requerer isenção ao INSS, conforme reconhece o Parecer/CJ nº 2.901, de 2002. Além disso, reconhece que formulou requerimento de isenção ao INSS indeferido em 11.11.2002 por indeferimento de CEBAS, tendo em recurso obtido o reconhecimento da renovação do CEBAS junto ao CNAS e assegurado validade do concedido em 04/06/1970.

Para a perfeita compreensão, transcrevo as disposições do Decreto-Lei nº 1.572, de 1977, acerca do direito adquirido:

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

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

§ 2º A instituição portadora de certificado provisório de entidade de fins filantrópicos que esteja no gozo da isenção referida no *caput* deste artigo e tenha requerido ou venha a requerer, dentro de 90 (noventa) dias a contar do início da vigência deste decreto-lei, o seu reconhecimento como de utilidade pública federal continuará gozando da aludida isenção até que o Poder Executivo delibere sobre aquele requerimento.

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

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

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

Para comprovar a declaração de utilidade pública federal, a recorrente invoca o Decreto n.º 72.454, de 1973. Devemos ponderar, contudo, que a declaração de utilidade pública foi mantida por Decreto de 27 de maio de 1992³, mas cassada por Decreto de 5 de maio de 1994, nos termos do artigo 4º e parágrafo único da Lei n.º 91, de 28 de agosto de 1935, combinado com o artigo 6º, alínea a, do seu regulamento, aprovado pelo Decreto n.º 50.517, de 2 de maio de 1961⁴. Das entidades constantes do Decreto de 5 de maio de 1994 constatei alteração⁵ para tornar sem efeito a cassação da declaração concedida à SOCIEDADE BENEFICENTE PAROQUIAL SÃO PEDRO DE GARIBALDI (Decreto de 22 de junho de 1994⁶) e para estabelecer a validade da declaração da IRMANDADE NOSSA SENHORA DA SAÚDE (Decreto de 2 de maio de 1995⁷).

Carreou ainda aos autos Certidões e Certificados do Conselho Nacional de Assistência Social (e-fls. 62/66), a revelar ter Certificados com validades asseguradas de 04/06/1970 a 31/12/1997, sem períodos a descoberto, e de 20/12/2003 a 19/12/2009, ficando em descoberto o período de 01/01/1998 a 19/12/2002, por indeferimento de renovação com a informação de 3 de junho de 2004 de pendência de pedido de reconsideração (e-fls. 62/66).

Assim, quando do advento da Lei n.º 8.212, de 1991, fazia jus ao direito adquirido, sendo desnecessário formular requerimento, por força da parte inicial do § 1º do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991.

O Parecer/CJ n.º 2.901, de 2002, assevera a invalidade do cancelamento sob o fundamento exclusivo de a entidade a gozar do direito adquirido não ter requerido a isenção ao INSS, contudo não demonstrou estar nessa situação. Mesmo as entidades que estavam resguardadas, por força do direito adquirido (Lei n.º 8.212, de 1991, art. 55, § 1º), da exigência de requerer o reconhecimento da isenção, para manter essa condição deveriam comprovar o

³ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/DNN/Anterior%20a%202000/1992/Dnn786.htm#anexoii

⁴ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/DNN/Anterior%20a%202000/1994/Dnn2254.htm

⁵ <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=DSN&numero=05/05-1&ano=1994&ato=60fUzZU9ENFpWTb0f>

⁶ https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/dnn/anterior%20a%202000/1994/dnn2363.htm

⁷ https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/dnn/anterior%20a%202000/1995/dnn3104.htm

atendimento aos requisitos legais para fruição do benefício, além de ser o direito adquirido condicionado (Decreto-Lei n.º 1.572, de 1977, art. 2º).

De qualquer forma, é incontroverso que formulou requerimento de isenção em 30/12/1998 indeferido em 11/11/2002 (e-fls. 47 do processo n.º 12963.000366/2009-26) e que formulou mais um requerimento em 30/04/2008.

Essa conduta da autuada revela que não se adequou a todos os requisitos da Lei n.º 8.212, de 1991, e que deve ter sido emitido ato cancelatório ou a própria entidade considerou insubstancial o direito adquirido pela cassação da utilidade pública federal para justificar o requerimento empreendido em 30/12/1998 e indeferido em 11/11/2002, não tendo a recorrente comprovado a insubstancialidade do indeferimento. Logo, com o indeferimento efetuado em 11/11/2002, não há prova pré-constituída de gozar da imunidade.

Portanto, considero válido o lançamento sob a motivação de não ter apresentado requerimento de isenção ou Ato Declaratório pertinente ao período objeto do lançamento, sendo da autuada o ônus de provar o fato impeditivo da imunidade entre 10/2004 e 04/2008.

De plano, contudo, destaco que, apesar de sustentar atender aos requisitos para o gozo da imunidade, a entidade não comprovou nos autos, em relação ao período objeto do lançamento, por exemplo, o atendimento ao disposto no inciso V e no § 6, ambos do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, e ambos lastreados no art. 14 do CTN. Logo, a recorrente não se desincumbiu do ônus de comprovar a alegada imunidade.

Alimentação in natura. A matéria em questão já se encontra pacificada diante do Ato Declaratório PGFN n.º 3, de 2011:

Ato Declaratório PGFN n.º 3, de 20 de dezembro de 2011
(Publicado(a) no DOU de 22/12/2011, seção 1, página 36)

"Nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária".

A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto n.º 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 24/11/2011, declara que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

"nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária".

JURISPRUDÊNCIA: Resp n.º 1.119.787-SP (DJ 13/05/2010), Resp n.º 922.781/RS (DJ 18/11/2008), EREsp n.º 476.194/PR (DJ 01.08.2005), Resp n.º 719.714/PR (DJ 24/04/2006), Resp n.º 333.001/RS (DJ 17/11/2008), Resp n.º 977.238/RS (DJ 29/ 11/ 2007).

ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO

O Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011, que subsidiou a emissão do Ato Declaratório PGFN n.º 3, de 2011, revela que o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação (a

envolver o fornecimento pelo próprio empregador de cestas básicas) não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir verba de natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no PAT ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho.

Logo, não prospera a inclusão na base de cálculo de parcela referente ao fornecimento de cesta básica aos segurados empregados.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário e DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para excluir do lançamento os valores relativos à alimentação *in natura* (cestas básicas).

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro