



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.003324/2009-50
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-010.699 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de dezembro de 2022
Recorrente COLÉGIO SALESIANO DOM BOSCO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2008

ENDEREÇAMENTO DE INTIMAÇÕES DE ATOS PROCESSUAIS NA PESSOA DO PROCURADOR.

Não encontra respaldo legal nas normas do Processo Administrativo Fiscal a solicitação para que a Administração Tributária efetue as intimações de atos processuais administrativos na pessoa e no domicílio profissional do procurador (advogado) constituído pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Neste sentido dispõe a Súmula CARF nº 110.

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade quando restaram explícitos os motivos do indeferimento do pleito do contribuinte, conforme o livre convencimento do julgador, não havendo que se falar em nulidade da decisão proferida.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

DIREITO ADQUIRIDO. IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

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

PREVIDENCIÁRIO. IMUNIDADE. PRESSUPOSTOS MATERIAIS FRUIÇÃO. PRECEDENTE SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

O Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento dos Embargos no Recurso Extraordinário nº 566.622/RS, entendeu por fixar a tese relativa ao Tema nº 32 de repercussão geral, nos seguintes termos: “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.” O espaço normativo que subsiste para a lei ordinária diz respeito apenas à definição dos aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo (ADIs 2.028; 2.036; 2.228; e 2.621, bem como no RE-RS 566.622).

PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. INSCRIÇÃO. DESNECESSIDADE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA.

Independente de não estar o empregador inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador, a concessão de auxílio alimentação “in natura” não sofre a incidência da contribuição previdenciária.

EDUCAÇÃO. BOLSAS DE ESTUDOS A DEPENDENTES. NÃO INCIDÊNCIA. HIPÓTESE DE ISENÇÃO.

Os valores pagos a título de bolsa de estudos, com a finalidade de custear a educação dos dependentes dos empregados, não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, por se tratar de verba de natureza indenizatória. Insere-se na norma de não incidência. O advento da Lei nº 12.513/11 modificou os requisitos para a obtenção, não mais exigindo o requisito de que o plano educacional fosse extensivo a todos os empregados e estendeu a benesse aos dependentes. Interpretação sistemática, teleológica e histórica, nos termos artigo 110 do CTN e o alcance do instituto, conceito e forma determinado na norma especializada, a Consolidação das Leis do Trabalho, acerca da definição de salário, conforme preceitua o seu art. 458. Não configura salário de contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores relativos ao auxílio alimentação e às bolsas de estudo concedidas aos filhos dos empregados (levantamentos “AL1 – ALIMENTAÇÃO”, “BE1 – BOLSA FILHO FUNCIONÁRIO” e “BE2 – BOLSA FILHO FUNCIONÁRIO”). Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Renato Adolfo Tonelli Junior e Miriam Denise Xavier (presidente) que davam provimento parcial ao recurso em menor extensão apenas para excluir do lançamento os valores relativos ao auxílio alimentação. Votou pelas conclusões o conselheiro Rayd Santana Ferreira.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

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

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (e-fls. 845 e ss).

Pois bem. Trata-se de crédito lançado pela fiscalização, em relação ao contribuinte acima identificado, no montante de R\$ 14.500.898,22 (valor consolidado em 06/10/2009), incluindo a contribuição devida pela empresa à Previdência Social, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT), incidente sobre:

- A remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados e contribuintes individuais, constantes em folha de pagamento;
- O salário *in natura* (cestas básicas e benefícios de alimentação) fornecido aos empregados sem a devida inscrição no PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador;
- As bolsas de estudo concedidas aos filhos dos empregados.

De acordo com os fatos relatados pela fiscalização, a entidade teve a isenção das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/91 cancelada a partir de 01/07/1994, conforme Ato Cancelatório nº 21.424.1/007/2005, sendo, então, lançada a contribuição patronal devida.

Por não concordar com os termos da autuação, a empresa, por seu procurador constituído, apresentou impugnação ao débito alegando, em síntese, o que segue:

1. Insurge-se, inicialmente, contra a remessa ao Ministério Público Federal da representação fiscal para fins penais a que se refere o item 4.1 do relatório fiscal, antes da decisão final no âmbito administrativo, alegando ser aplicável ao caso o artigo 83 da Lei nº 9.430/96 e o artigo 2º do Decreto nº 2.730/98.
2. Aduz ter proposto ação declaratória de imunidade tributária junto à 2ª Vara da Justiça Federal de Piracicaba, processo nº 1999.61.09.003124-3, na qual obteve não só a tutela antecipada requerida, mas também sentença de mérito declarando a imunidade tributária da impugnante com relação às contribuições sociais previstas no artigo 195, I da Constituição Federal. Que o TRF da 3ª região manteve a decisão de primeira instância, assegurando o direito à imunidade da impugnante, tendo o acórdão transitado em julgado.
3. Caso seja mantido o entendimento acerca do cancelamento da isenção da autuada por ato cancelatório, entende que o auto de infração não pode subsistir. Primeiro, porque a propositura da ação declaratória que assegurou o direito à imunidade da impugnante é posterior à lavratura do ato de cancelamento de isenção. Segundo, porque o processo administrativo que cancelou a isenção não possui trânsito em julgado, cabendo revisão da decisão; por esse motivo, entende que a motivação da autuação não é absoluta e não se presta para o fim pretendido.

4. Considerando a existência de decisão judicial com trânsito em julgado e, ainda, a inexistência de decisão administrativa terminativa acerca do cancelamento da isenção, entende ser incabível o lançamento da multa de ofício.
5. Em relação às cestas básicas, afirma que o seu fornecimento decorre de obrigação convencional, depositada e homologada pelo Ministério do Trabalho. Entende, assim, que o programa de alimentação ali inserido era de pleno conhecimento do Ministério do Trabalho e foi por ele aprovado. Menciona a existência de jurisprudência sobre o assunto.
6. Da mesma forma, afirma que as bolsas de estudo foram concedidas aos funcionários ou dependentes em decorrência de obrigação convencional. Menciona o disposto no artigo 458, §2º, II da Consolidação das Leis do Trabalho, o qual exclui do salário o valor pago pela empresa a título de educação. Menciona, ainda, que no pagamento das bolsas de estudo, não existe o pressuposto da habitualidade. Que o seu pagamento não está incluído no conceito geral previsto no artigo 28 da Lei nº 8.212/91 por não se tratar de um ganho, já que o verdadeiro beneficiado é o filho ou dependente, e não o funcionário. Além disso, afirma não existir retorno para a empresa através da contraprestação, indispensável a todo ganho. Menciona o artigo 45, I do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 1.041/94).
7. Aduz que o ônus da educação é do governo. E a escola ou empresa que mantém cursos são isentas porque estão cumprindo o dever governamental. Informa que a questão já foi submetida à apreciação do Poder Judiciário, transcrevendo jurisprudência sobre o tema.
8. Insurge-se contra o lançamento relativo à contribuição previdenciária patronal. Argumenta que, não obstante a decisão específica proferida em favor da impugnante, a matéria já foi objeto de apreciação pela suprema corte brasileira inúmeras vezes, transcrevendo jurisprudência sobre o assunto. Salienta, ainda, encontrar-se devidamente registrado junto ao Conselho Nacional de Assistência Social desde 24/08/1953, sendo detentor do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social.
9. Foi decretada como de utilidade pública federal (Decreto nº 60.202/67) e municipal (Decreto nº 366/60).
10. Informa, ainda, preencher os pressupostos estabelecidos pelo artigo 55 da Lei nº 8.212/91, tendo sua isenção plenamente tipificada. Por tal motivo, entende que o lançamento da contribuição previdenciária patronal é improcedente e, por consequência, é insubsistente o lançamento.
11. Requer, finalmente, a improcedência do auto de infração.
12. Requer, ainda, que toda intimação ou cientificação seja encaminhada ao advogado que subscreve a impugnação.

Em 23/03/2010 os autos foram remetidos à DRF de origem para elaboração de informação fiscal, com a finalidade de esclarecer sobre a observância, na autuação, das disposições constantes na ação judicial mencionada pela defesa, bem como para apresentação dos documentos atinentes ao cancelamento da isenção da autuada.

Manifestou-se, a autoridade fiscal, às fls. 692/693 informando, em síntese, que durante o procedimento fiscal o contribuinte não apresentou informações sobre a existência de ação judicial.

Apresenta, em seguida, informações acerca do procedimento que culminou com o cancelamento da isenção da autuada, anexando os documentos de fls. 694 a 774.

Cientificado sobre o conteúdo da diligência realizada, o contribuinte apresentou manifestação complementar aduzindo, em síntese, que:

1. O cancelamento da isenção retroagiu a 01/07/94, atingindo período já decaído.
2. Menciona o Parecer da Consultoria Jurídica nº 2.272/00, argumentando que o ato declaratório de cancelamento de isenção foi prematuro pois deveria o INSS representar ao CNAS e, após o cancelamento do CEBAS (e se isso ocorresse), cancelar a isenção.
3. Informa que com a superveniência da decisão judicial, nova realidade se estabeleceu, não podendo a autoridade fiscal invocar a aplicabilidade de ato administrativo sobreposto por uma decisão judicial transitada em julgado.
4. Sustenta a existência de vício insanável na presente autuação, uma vez que a fiscalização teve como motivação o cancelamento da isenção com fundamento nos incisos IV e V do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, ao contrário do que determina a decisão judicial.
5. Argumenta, ainda, que a instituição jamais teria que informar a fiscalização acerca da existência da ação declaratória de imunidade, uma vez ter sido a União parte nos autos, devidamente representada pela Advocacia Geral da União e pela Procuradoria da Fazenda Nacional.
6. Requer que as intimações sejam encaminhadas à advogada subscritora da impugnação, assim como a informação acerca da inclusão do processo em pauta, para fins de requerimento de sustentação oral.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil**, por meio do Acórdão de e-fls. 845 e ss, cujo dispositivo considerou **a impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ISENÇÃO CANCELADA MEDIANTE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO REGULAR.

É devida a contribuição previdenciária patronal por empresa cuja isenção foi cancelada mediante emissão de ato cancelatório, emitido em processo administrativo regular.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. REMUNERAÇÃO. VERBAS INTEGRANTES DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Integra o salário de contribuição a bolsa de estudo concedida a dependentes de empregados.

Incide contribuição previdenciária sobre a parcela in natura paga pela empresa em desconformidade com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social.

CIÊNCIA DE ATOS E TERMOS PROCESSUAIS POR VIA POSTAL. ENVIO AO DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO DO SUJEITO PASSIVO. REQUERIMENTO PARA ENVIO EM ENDEREÇO DIVERSO. INDEFERIMENTO.

As notificações e intimações devem ser endereçadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, indeferindo, conseqüentemente, o requerimento para remessa do ato para endereço diverso, indicado pelo procurador.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Contribuinte tomou ciência do Acórdão da DRJ/POR e apresentou seu Recurso Voluntário de e-fls. 856/913, no qual, em síntese:

1. Alega a nulidade do auto de infração por falta de motivação regular e válida de modo a ampará-lo, tendo em vista que o cancelamento de isenção se deu em razão da alegação de descumprimento aos termos previstos no artigo 55 da lei nº 8.212/91, enquanto a decisão judicial transitada em julgado determina a observância dos termos do artigo 14 do Código Tributário Nacional;
2. Afirma que foi reconhecida a sua imunidade, relativa às contribuições sociais previstas no art. 195, I da Constituição Federal e que a análise realizada pelo fisco federal não levou em consideração o disposto no art. 14 do CTN, mas apenas o art. 55 da Lei nº 8.212/91;
3. Informa que permanece fiel às suas finalidades estatutárias desde a época em que obteve os atos declaratórios de utilidade pública e de fins filantrópicos e que é registrado junto ao Conselho Nacional de Assistência Social desde 24/08/1953 através do processo nº 122.057/52-60, bem como é possuidor do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS, além de ser declarado de Utilidade Pública Federal pelo Decreto nº 60.202, de 10 de fevereiro de 1967;
4. Assevera acerca do cumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN, indicando os certificados que detém, trazendo o histórico dos processos de registro e renovação dos certificados (Quadro à fl. 931).
5. Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

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

Em sessão realizada no dia 09 de junho de 2021, os membros do colegiado, por meio da **Resolução nº 2401-000.879** (e-fls. 956 e ss), decidiram converter o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

[...] Segundo a Recorrente foi reconhecida a sua imunidade, através da ação judicial processo nº 1999.61.09.003124-3 da 2ª Vara Federal de Piracicaba, com trânsito em julgado em análise realizada pelo fisco federal não levou em consideração o disposto no art. 14 do CTN, mas apenas o art. 55 da Lei nº 8.212/91.

A ação judicial (processo nº 1999.61.09.003124-3) foi trazida à conhecimento durante o processo administrativo, por ocasião da impugnação apresentada em 18/11/2009. A entidade teve sentença procedente em seu favor e confirmada pelo TRF da 3ª Região.

No entanto, após os debates do julgamento, verificou-se a necessidade de instruir o processo com cópias das peças processuais objetivando averiguar o alcance da decisão judicial prolatada, para que não restem dúvidas no julgamento a ser proferido no Processo Administrativo.

Dessa forma, o colegiado entendeu por converter o julgamento em diligência para que a entidade seja intimada a apresentar as peças processuais relacionadas ao processo judicial nº 1999.61.09.003124-3, tais como, petição inicial, liminar, sentença e outras peças que entender necessárias.

Conclusão

Ante o exposto, voto por converter o julgamento em diligência para que os autos sejam remetidos à unidade de origem e assim, proceda a intimação da entidade Recorrente, para apresentar as peças processuais relacionadas ao processo nº 1999.61.09.003124-3, tais como, petição inicial, liminar, sentença ou outros documentos que entender necessários.

O prazo de intimação deve ser de, no mínimo, trinta dias, devido a restrição de funcionamento dos órgãos judiciais em época de pandemia.

Diante da determinação contida na **Resolução nº 2401-000.879** (e-fls. 956 e ss), foram juntados aos autos os documentos de e-fls. 977 e ss.

Em seguida, tendo em vista cumprimento do disposto na Resolução, e considerando que a Conselheira Relatora não mais integra nenhum dos colegiados da Seção, os autos foram encaminhados à 1ª TO/4ª Câmara/2ª Seção, para novo sorteio, tendo sido redistribuídos a este Conselheiro, para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário interposto.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72.

2. Do pedido de intimação pessoal dos patronos.

O contribuinte, em seu petitório recursal, protesta pela intimação pessoal de seus patronos. Para tanto, requer sejam as intimações e notificações referentes ao presente processo, expedidas em nome dos seus advogados.

Contudo, trata-se de pleito que não possui previsão legal no Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal, nem mesmo no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria nº 343/2015, por força do art. 37 do referido Decreto.

Ademais, o art. 23, incisos I a III do Decreto nº 70.235/72, dispõe expressamente que as intimações, no decorrer do contencioso administrativo, serão realizadas pessoalmente ao sujeito passivo e não a seu patrono.

A propósito, neste sentido dispõe a Súmula CARF nº 110, a seguir transcrita:

Súmula CARF nº 110: No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Por fim, cabe esclarecer que as pautas de julgamento dos Recursos submetidos à apreciação deste Conselho são publicadas no Diário Oficial da União, com a indicação da data, horário e local, o que possibilita o pleno exercício do contraditório, inclusive para fins de o patrono do sujeito passivo, querendo, estar presente para realização de sustentação oral na sessão de julgamento (parágrafo primeiro do art. 55 c/c art. 58, ambos do Anexo II, do RICARF).

3. Preliminares.

3.1. Nulidade da decisão recorrida.

Preliminarmente, o recorrente alega que a decisão recorrida seria nula, por entender que teria interpretado de forma equivocada a decisão proferida em ação declaratória de imunidade proposta perante o Egrégio Tribunal Regional Federal da 3ª Região, nos autos da Ação nº 1999.61.09.003124-3, e que teria sido clara ao estabelecer que os requisitos para a

fruição da imunidade são os fixados pelo art. 14, do Código Tributário Nacional (CTN). Também alega que a decisão recorrida tratou do caso como se fosse uma mera isenção ou benefício fiscal e não propriamente como imunidade tributária, conforme previsto no Acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, transitado em julgado.

Contudo, entendo que não assiste razão ao recorrente.

A começar, a decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

Nesse sentido, não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância, eis que proferida por autoridade competente, e está devidamente fundamentada, sendo que a insatisfação do contribuinte, sobre os pontos suscitados, não tem o condão de anular a decisão de primeira instância, sendo matéria atinente à interposição de recurso voluntário, a ser objeto de deliberação pelo colegiado de 2ª instância.

Dessa forma, rejeito a preliminar suscitada.

3.2. Nulidade do lançamento.

O recorrente também alega que o auto de infração seria nulo pela falta de motivação regular e válida de modo a ampará-lo, tendo em vista que o cancelamento de isenção se deu em razão da alegação de descumprimento aos termos previstos no artigo 55 da Lei nº 8.212/91, enquanto a decisão judicial transitada em julgado determina a observância dos termos do artigo 14 do Código Tributário Nacional. Afirma que deve ser garantido o princípio da inafastabilidade da jurisdição.

Pois bem. É certo que a constituição do crédito tributário, por meio do lançamento de ofício, como atividade administrativa vinculada, exige do Fisco a observância da legislação de regência, a fim de constatar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (art. 142 do CTN). A não observância da legislação que rege o lançamento fiscal ou a falta de seus requisitos, tem como consequência a nulidade do ato administrativo, sob pena de perpetuar indevidamente cerceamento do direito de defesa.

Contudo, entendo que não assiste razão ao recorrente, estando hígida a exigência em epígrafe.

A começar, entendo, pois, que o auto de infração em discussão está em conformidade com os arts. 10 e 11 do Decreto 70.235/1972 e não violou o art. 59 desta norma. Veja-se:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

(...)

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do 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.

A propósito, o art. 60 do Decreto nº 70.235/72 menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que o Auto de Infração só poderá ser declarado nulo se lavrado por pessoa incompetente ou quando não constar, ou nele constar de modo errôneo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito de defesa

Ao contrário do que arguido pelo recorrente, vislumbro que o ato administrativo de lançamento foi motivado pelo conjunto das razões de fato e de direito que carream à conclusão contida na acusação fiscal, à luz da legislação tributária compatível com as razões apresentadas no lançamento. O convencimento fiscal está claro, aplicando a legislação que entendeu pertinente ao presente caso, procedeu a apuração do tributo devido com a demonstração constantes no Auto de Infração.

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

A propósito, vejamos a cronologia legislação de regência, a partir da Lei nº 8.212/91:

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

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

No período da MP nº 446/2008 e a partir da entrada em vigor a Lei nº 12.101, de 30/11/2009, deixou de ser necessário formalizar um processo para tratar do cancelamento da isenção, por não ser mais necessário emitir o Ato Cancelatório de Isenção. Assim, ficou a cargo da fiscalização, ao constatar que a entidade deixou de cumprir os requisitos exigidos para o gozo da isenção, constituir os créditos tributários suspendendo a isenção/imunidade, com a respectiva indicação dos fundamentos legais relacionados aos requisitos legais não cumpridos, tendo em vista o disposto no art. 144 do CTN. Também não se exige mais que a entidade apresente o Ato Declaratório de Isenção, basta ter o certificado válido e cumprir os requisitos legais, podendo, no entanto, a RFB suspender a isenção/imunidade, desde a data da constatação do descumprimento cumulativo dos requisitos legais, lavrando de imediato os respectivos créditos tributários. O Parecer nº 3.133/03 da Consultoria Jurídica do INSS, ponderou a respeito da sua incumbência de fiscalizar, à época, o cumprimento das exigências definidas no art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Segundo consta no Relatório Fiscal, a entidade teve a isenção das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei 8.212/1991 cancelada a partir de 01/07/1994, por descumprimento do artigo 55, incisos IV e V da Lei 8.212/1991, conforme ATO CANCELATÓRIO DE RECONHECIMENTO DE ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS Nº 21.424.1/007/2005, de 15/04/2005.

A Informação Fiscal de 27/05/2010, esclareceu que:

- O Ato Cancelatório de Reconhecimento de Isenção de Contribuições Sociais nº 21.424.1/007/2005 é datado de 15/04/2005 com efeito a partir de 01/07/1994, por descumprimento do artigo 55 incisos IV e V da Lei 8.212/91;
- Os incisos IV e V do artigo 55 da Lei 8212/91 guardam correlação com o artigo 14 do Código Tributário Nacional;
- Durante o Procedimento Fiscal o contribuinte não apresentou informações sobre a existência da ação judicial processo nº 1999.61.09.003124-3 junto à 2ª Vara Federal de Piracicaba, com trânsito em julgado em 04/03/2005;
- O Procedimento Fiscal que analisou os requisitos para isenção abrangeu o período de 01/1994 a 06/2004 e foi realizado no período de 15/10/2004 a 17/12/2004;

- A Informação Fiscal de Cancelamento da isenção foi emitida em 17/12/2004 e, tendo em vista a impugnação da entidade, foi emitida, em 06/04/2005, a Decisão-Notificação nº 21.424.4/002/2005, a qual transitou em julgado.

Dessa forma, não há que se falar em nulidade do lançamento, pois realizado nos termos da legislação vigente e após o Ato Cancelatório de Isenção.

Entendo, portanto, que não há nenhum vício que macula o presente lançamento tributário, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, havendo a devida descrição dos fatos e dos dispositivos infringidos e da multa aplicada. Portanto, entendo que não se encontram motivos para se determinar a nulidade do lançamento, por terem sido cumpridos os requisitos legais estabelecidos no artigo 11 do Decreto nº 70.235/72, notadamente considerando que o contribuinte teve oportunidade de se manifestar durante todo o curso do processo administrativo.

Nesse sentido, tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Assim, uma vez verificado a ocorrência do fato gerador de obrigação acessória, o Auditor Fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos por ele constatados e efetuar o lançamento tributário.

Para além do exposto, entendo que não houve nos autos em momento algum cerceamento do direito de defesa da recorrente ou violação ao contraditório e ao devido processo legal, tendo em vista que lhe foi oportunizado a prática de todos os atos processuais inerentes ao processo administrativo-fiscal, contidos no Decreto no 70.235/1972.

Cabe pontuar, ainda, que o cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo a contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo, hipótese que não se verifica *in casu*. O contraditório é exercido durante o curso do processo administrativo, nas instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer hipótese de embaraço ao direito de defesa do recorrente.

Dessa forma, não procede o argumento acerca da nulidade do lançamento, eis que não se vislumbra ofensa à ampla defesa, tendo em vista estarem descritos todos os motivos para constituição do crédito; os fatos geradores; as bases de cálculos; os fundamentos legais; o Relatório fiscal e os seus relatórios de lançamentos, além da certeza de que foram oferecidas totais condições para que o contribuinte pudesse compreender perfeitamente os procedimentos adotados pela auditoria fiscal.

Por fim, incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe, portanto, ao contribuinte o ônus de enfrentar a acusação fiscal, devidamente motivada, apresentando os argumentos pelos quais entende que o presente lançamento tributário merece ser declarado improcedente, não sendo o caso de decretar a nulidade do auto de infração, eis que preenchidos os requisitos do art. 142 do CTN.

Ante o exposto, destaco que não vislumbro qualquer nulidade na hipótese dos autos, seja do lançamento tributário a que se combate ou mesmo da decisão proferida, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa.

Dessa forma, rejeito a preliminar suscitada.

4. Mérito.

Conforme narrado, trata-se de crédito lançado pela fiscalização, em relação ao contribuinte acima identificado, no montante de R\$ 14.500.898,22 (valor consolidado em 06/10/2009), incluindo a contribuição devida pela empresa à Previdência Social, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT), incidente sobre:

- A remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados e contribuintes individuais, constantes em folha de pagamento;
- O salário *in natura* (cestas básicas e benefícios de alimentação) fornecido aos empregados sem a devida inscrição no PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador;
- As bolsas de estudo concedidas aos filhos dos empregados.

Em relação ao mérito, alega o sujeito passivo que é uma associação de caráter beneficente, de assistência social e promoção humana e educacional, sem finalidade econômica além de estar devidamente registrado junto ao Conselho Nacional de Assistência Social desde 24/08/1953 através do processo nº 122.057/52-60 assim como é possuidor do denominado CEBAS (Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social) como, também, é declarado de Utilidade Pública Federal pelo Decreto nº 60.202, de 10 de fevereiro de 1967.

Afirma, ainda, que ao longo desses anos de existência, tem desenvolvido trabalho no campo assistencial e educacional, no atendimento aos Direitos Sociais preconizados pela Constituição Federal Brasileira.

Alega, pois, que em razão de sua constituição e das incontestes atividades sociais exercidas, voltadas basicamente para o atendimento aos direitos sociais, mesmo antes do advento da Constituição Federal de 1988, usufruía o benefício da “isenção” tributária, conforme preceituada pela legislação vigente à época, impondo, deste modo, a observância do direito adquirido.

Afirma, ainda, que caso fosse possível ignorar a clara matéria que dispõe sobre o instituto do direito adquirido, admitindo a exclusiva incidência do artigo 55 da Lei nº 8.212/91 como disciplinadora da matéria, entende que também teria assegurada a “isenção” das contribuições sociais instituídas pelo artigo 195 da Constituição Federal, diante da latente e inconteste observância aos termos preceituados pela referida legislação ordinária.

Para além do exposto, afirma que, seja por força do direito adquirido ou mesmo pela observância aos termos instituídos pela legislação ordinária -, na verdade o administrado, é imune a todo e qualquer tributo hipoteticamente devido, nos exatos termos do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal aliás, como teria restado decidido nos autos da ação declaratória de imunidade - autos nº 1999.61. 09.003124-3.

Nesse sentido, alega que é imune (não simplesmente isento) às contribuições sociais, “ex-vi” o que dispõe o § 7º, do artigo 195 da Constituição Federal, porém, desde que atenda as exigências estabelecidas em lei - no caso, o artigo 14 do Código Tributário Nacional -,

como restou decidido pelo E. TRF 3, em decisão transitada em julgado, proferida nos autos do processo nº 1999.61.09.003124-3.

Alega, ainda, que o fato de a instituição possuir diversos títulos e certificados outorgados pela própria União, mesmo sabendo que tais documentos não são requisitos do artigo 14 do CTN, demonstram o cumprimento desses requisitos do CTN, pois a legislação aplicável para concessão desses títulos possuiria, dentre suas exigências, o mesmo que o artigo 14 do CTN.

Dessa forma, sustenta que Auto de Infração ora impugnado não deveria e nem poderia prevalecer, devendo ser considerado totalmente improcedente e, conseqüentemente, o débito lançado deve ser considerado insubsistente.

Subsidiariamente, alega que “bolsas de estudos”, “vale refeição” e “cestas básicas” não integrariam o salário e, portanto, não deveriam fazer parte da base de cálculo de incidência das contribuições lançadas.

Ao que se passa a analisar.

4.1. Imunidade tributária do art. 195, § 7º, da CF/88.

Pois bem. Inicialmente, cumpre destacar que as entidades beneficentes de assistência social são pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de associações, e para tanto não têm por finalidade a busca pela vantagem econômica para seus fundadores, dirigentes e associados, na medida em que desenvolvem atividades econômicas em prol de terceiros objetivando promover sua integração à vida comunitária.

A propósito, os artigos 194 e 195 da Constituição Federal tratam do conceito de seguridade social, da forma de seu financiamento e da respectiva imunidade tributária, da seguinte forma:

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

[...]

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:

[...]

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

Conforme assentado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do **RE 566.622/RS** e das **ADI's 2028/DF, 2036/DF, 2228/DF e 2621/DF**, não há que se falar em direito adquirido a determinado tratamento tributário (ver, nesse sentido, os RMS 27.369 ED, Pleno, Relª. Minª. Cármen Lúcia, DJe de 28/11/14; RMS 27.382 ED, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 7/11/13; RMS 27.977, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 26/5/11; AI 830.147, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe de 6/4/11; e RMS 26.932, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 5/2/10).

Nesse sentido, não há que se falar em violação ao direito adquirido, sob o fundamento de que a imunidade teria passado a incorporar ao patrimônio jurídico da instituição, no momento em que o artigo 55, § 1º, da Lei nº 8.212/91 teria resguardado, expressamente, o benefício da isenção da contribuição previdenciária concedido na vigência da Lei nº 3.577/59.

Cabe pontuar que o artigo 55, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, não convalidou a isenção mantida pelo Decreto-Lei nº 1.572, de 1977, mas introduziu novos critérios para que as entidades beneficentes continuassem a usufruir a isenção fiscal.

Ademais, não é possível falar em direito adquirido a regime jurídico-fiscal, de modo que a imunidade da contribuição previdenciária assegurada às entidades de assistência social, prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, tem sua manutenção condicionada ao atendimento das condições impostas pela legislação superveniente, no caso a Lei nº 8.212/91.

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

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

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

Dessa forma, as entidades que tinham direito adquirido à isenção das contribuições previdenciárias, nos ditames do Decreto-Lei nº 1.572, 1 de setembro de 1977, devem observar as disposições do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, para continuarem a usufruir do reconhecimento da imunidade tributária.

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

Assim, são inaplicáveis as disposições contidas na Lei nº 12.101/2009, ao caso dos autos, eis que o lançamento se reporta aos fatos geradores relacionados a período anterior à modificação introduzida pela lei nova.

Ademais, entendo serem inaplicáveis as disposições do art. 106, do CTN, pois não é possível afirmar que a Lei nº 12.101/2009 seja meramente interpretativa (art. 106, I, do CTN) ou mesmo que trate de infração à legislação tributária (art. 106, II, do CTN), eis que dispõe tão somente da certificação das entidades para que as mesmas possam fruir da imunidade, não tratando especificamente da obrigação de recolher tributos.

Sobre a lei competente para disciplinar os requisitos ao gozo da imunidade determinada pelo texto constitucional, é necessário esclarecer o que segue.

Pois bem. No julgamento do **Recurso Extraordinário 566.622/RS**, o Supremo Tribunal Federal assentou que aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei complementar para a definição do modo benéfico de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas (Plenário do STF em 18/12/2019).

Em outras palavras, ficou consignado que os aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo das entidades beneficentes de assistência social, passíveis de definição em lei ordinária, e a definição do modo de atuação das entidades contempladas no preceito, a exigir lei complementar. De acordo com a Suprema Corte, a lei ordinária não pode, a pretexto de interferir com o funcionamento e estrutura das entidades beneficentes, impor uma limitação material ao gozo da imunidade.

Assim, foi assentada 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 nº 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória n. 2.187-13/2001 e fixada a tese, no sentido de 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” (Tema 32 da Repercussão Geral).

Percebe-se, pois, que o Supremo Tribunal Federal manteve incólume o artigo 55, II, da Lei 8.212/1991, tendo em vista se tratar de mero procedimento a ser observado pelas entidades (Plenário do STF em 02/03/2017). Em outras palavras, o STF decidiu pela constitucionalidade do inciso II do artigo 55 da Lei 8.212/1991, que estabelece a obrigatoriedade de Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CEBAS), eis que, tratando-se de norma meramente procedimental, pode ser objeto de lei ordinária. Contudo, os requisitos para a concessão do CEBAS, por dizerem respeito aos aspectos materiais afetos às imunidades, devem estar previstos em Lei Complementar. Ou seja, o Supremo Tribunal Federal não declarou a inconstitucionalidade da exigência do CEBAS, mas dos requisitos para sua exigência e que, por isso, devem estar previstos, necessariamente em Lei Complementar, sendo que, atualmente, a previsão fica por conta do art. 14, do Código Tributário Nacional.

No julgamento das **ADIs 2028 e 2036**, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º (“gratuitamente e em caráter exclusivo”), bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998.

Tais dispositivos “isentaram” das contribuições para a seguridade social apenas as entidades voltadas exclusivamente à assistência social beneficente (a) de pessoas carentes e (b) desde que prestada de modo gratuito; ou, no caso de serviços de saúde, (c) desde que garantida a oferta de 60% dos atendimentos ao Sistema Único de Saúde. Alternativamente, concediam às entidades sem fins lucrativos de saúde e de educação que não satisfizessem as condições anteriores, a possibilidade de desfrutar de “isenção parcial” das contribuições sociais, na proporção do valor das vagas ou atendimentos oferecidos gratuitamente a pessoas carentes.

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

Prosseguindo no raciocínio, tem-se que, no julgamento das **ADIs 2228 e 2621**, por sua vez, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos arts. 2º, IV; 3º, VI; §§ 1º e 4º, § único, todos do Decreto 2.536/98, assim como dos arts. 1º, IV; 2º, IV e §§ 1º e 3º; 7º, § 4º, do Decreto 752/93 (Plenário do STF em 02/03/2017).

Também naquela oportunidade, ficou assentado o entendimento segundo o qual aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar, por sua vez, é forma somente 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 observadas por elas.

Para além do exposto, a fim de se compreender o contexto do presente lançamento, é necessário elucidar a cronologia legislação de regência, a partir da Lei nº 8.212/91: a) Lei nº 8.212, de 24/07/91, art. 55- vigência até 09/11/2008; b) Medida Provisória nº 446, de 07/11/2008 - vigência de 10/11/2008 a 11/02/2009 (rejeitada); c) Lei nº 8.212, de 24/07/91, art. 55 - vigência restabelecida de 12/02/2009 a 29/11/2009; d) Lei nº 12.101, de 27/11/2009 - vigência a partir de 30/11/2009.

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

No período da MP nº 446/2008 e a partir da entrada em vigor a Lei nº 12.101, de 30/11/2009, deixou de ser necessário formalizar um processo para tratar do cancelamento do benefício fiscal, por não ser mais necessário emitir o “Ato Cancelatório de Isenção”. Assim, ficou a cargo da fiscalização, ao constatar que a entidade deixou de cumprir os requisitos exigidos para o gozo da imunidade, constituir os créditos tributários com a respectiva indicação dos fundamentos legais relacionados aos requisitos não cumpridos, tendo em vista o disposto no art. 144 do CTN. Também não se exige mais que a entidade apresente o “Ato Declaratório de Isenção”, basta ter o certificado válido e cumprir os requisitos legais, podendo, no entanto, a RFB suspender a isenção/imunidade, desde a data da constatação do descumprimento cumulativo dos requisitos legais, lavrando de imediato os respectivos créditos tributários.

No caso dos autos, o lançamento foi perfectibilizado com a ciência do contribuinte em 19/10/2009 (e-fl. 02), na vigência do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, precedido do “Ato Cancelatório de Reconhecimento de Isenção de Contribuições Sociais nº 21.424.1/007/2005” (e-fl. 550), que declarou cancelada, com base no disposto no § 8º do artigo 206 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto no. 3.048 de 6 de maio de 1999, a partir de 01/07/1994, a isenção das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei nº. 8.212 de 24 de julho de 1991, concedida à entidade Colégio Salesiano Dom Bosco, **por descumprimento do artigo 55, incisos IV e V, da Lei nº. 8.212/91, com a seguinte redação, vigente à época:**

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

(...)

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

Da análise do processo administrativo relativo à emissão do Ato Cancelatório de Isenção, constata-se que houve o descumprimento de dois requisitos básicos à obtenção de

isenção da cota patronal: (i) a remuneração ao presidente (inciso IV) e, (ii) o desvio de aplicação de eventual resultado operacional, pois, não há como se negar que a Inspetoria se beneficia com o pagamento da mensalidade e também das despesas arcadas pelo Colégio.

Ademais, também foi apontado a existência de transferência de receita operacional, maculando o resultado operacional da entidade, a título de aluguel feito para a Inspetoria, relativamente aos imóveis de propriedade da última, sítos à Rua Boa Morte, nº 1.835 (unidade Dom Bosco Assunção) e na Rua Alfredo Guedes, nº 1.199 (unidade Dom Bosco Cidade Alta), correspondentes ao percentual de 10% (dez por cento) da receita bruta da entidade fiscalizada. Foi constatado, pois, que somente no ano de 2003, o Colégio Salesiano Som Bosco teria destinado R\$ 871.343,88 (oitocentos e setenta e um mil, trezentos e quarenta e três reais e oitenta e oito centavos) — ou, em média, R\$ 72.611,99 mensais — à Inspetoria Salesiana de São Paulo, a título de aluguel dos dois imóveis retro citados.

Tem-se, pois, que o ônus de comprovar o preenchimento dos requisitos para a fruição da imunidade tributária insculpida no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, é do próprio recorrente, cabendo a ele afastar a acusação imputada com fundamento nos **incisos IV e V, do artigo 55, da Lei nº 8.212, de 1991, cuja constitucionalidade não fora afastada pelo Supremo Tribunal Federal (STF)**. A propósito, os **incisos IV e V, do artigo 55, da Lei nº 8.212, de 1991 possuem evidente correlação com os incisos I e II, do artigo 14, do Código Tributário Nacional**, conforme se depreende abaixo:

CTN – Art. 14	Lei nº 8.212/91 - Art. 55
I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;	IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;
II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;	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 nº 9.528, de 10.12.97).

A propósito, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.480, o Supremo Tribunal Federal (STF) analisou cada um dos incisos do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, e quanto ao inciso I o Ministro Gilmar Mendes, aplicando a tese fixada pelo Tribunal no RE nº 566.622 e demais ações, concluiu pela constitucionalidade da vedação, por entender que tal condição seria decorrente do art. 14, I do CTN:

[...] 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.

Nesse contexto, tem-se que os incisos IV e V, do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, guardam razoável correspondência com incisos do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, conforme se depreende do quadro elucidativo abaixo:

Lei nº 8.212, de 1991, art. 55	Lei nº 12.101, de 2009, na redação citada no voto do Min Gilmar Mendes
IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;	Art. 29, I – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, 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 nº 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 nº 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;

Extraí-se, portanto, do entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), por meio da referida ADI, que a vedação a remuneração de diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores de entidades sem fins lucrativos, prevista no inciso IV, do art. 55, da Lei nº 8.212/91, é requisito decorrente do art. 14, I, do CTN, de lei complementar e, portanto, exigência constitucional. O mesmo raciocínio se aplica ao inciso V, do art. 55, da Lei nº 8.212/91, que exige a aplicação integral de eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais da entidade, posto ser requisito decorrente do art. 14, II, do CTN, lei complementar e, portanto, exigência constitucional.

Cabe destacar que, no caso dos autos, o direito à imunidade de que trata o parágrafo 7º do art. 195, da CF/88, foi a tese de defesa levantada pelo sujeito passivo, o que atrai para si, o ônus de comprovar o alegado.

Competiria a entidade demonstrar que os valores contabilizados não constituíram remuneração ao dirigente, capaz de cancelar a conclusão fiscal de descumprimento de requisito legal de remuneração (mesmo que indireta ao dirigente), bem como, que não teria ocorrido o desvio de aplicação do resultado operacional. Contudo, nem no processo ora sob julgamento, nem tampouco no que tratou do Ato Cancelatório de Isenção, apresentou o recorrente elementos para comprovar suas alegações.

Tem-se, portanto, que as alegações do sujeito passivo ficaram apenas no campo da suposição, não tendo instruído os autos com elementos de convicção suficientes à comprovação do preenchimento dos requisitos para a fruição da imunidade, nos termos em que decidido pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

A propósito, não vislumbro ofensa à coisa julgada firmada nos autos da Ação Declaratória nº 1999.61. 09.003124-3 e que tramitou no Tribunal Regional Federal da 3ª Região, eis que a decisão judicial apenas afastou, em relação ao sujeito passivo, os ditames da Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998, enquanto cumprir os requisitos do art. 14, do Código Tributário Nacional, resguardando, expressamente, o direito da fiscalização acerca do efetivo cumprimento dos requisitos previstos neste dispositivo legal. É de se ver os seguintes excertos do Acórdão exarado pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

[...] Passo, assim, ao exame do mérito propriamente dito por força da remessa **ex officio**.

Cuida-se, **in casu**, saber se o autor é isento ou não da contribuição previdenciária, parte patronal, cujo benefício é assegurado às entidades filantrópicas (CF, art. 195, § 7º), preenchidos os requisitos legais (Lei 8.212/91, art. 55).

Todavia, tenho que as questões impugnadas foram corretamente apreciadas no **decisum**, nos pontos que ponho em destaque (fls. 97/99):

“II - DO MÉRITO

A Lei 9732, de 11 de dezembro de 1998, alterou a redação original do art. 55 da Lei 8.212/91, trazendo uma série de exigências para que as pessoas jurídicas permanecessem isentas das contribuições que tratam os artigos 22 e 23 da Lei 8.212/91. Todos esses requisitos deveriam ser atendidos de forma cumulativa. Referida norma foi regulamentada através do Decreto 3048, de 6 de maio de 1999.

Conforme verifica-se dos autos, a parte autora acabou sendo considerada como contribuinte da previdência social, no que se refere aos arts. 22 e 23 da Lei 8.212/91, em que pese se constituir em entidades beneficentes, sem fins lucrativos.

Não paira mais dúvidas tanto na doutrina quanto na jurisprudência a respeito do caráter tributário das contribuições sociais, conforme disposto no art. 149 da Carta Magna.

Conforme preceitua claramente o art. 150, VI, “c”, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre o patrimônio, sobre a renda, sobre os serviços dos partidos políticos, suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

No mesmo sentido, especificamente quanto às contribuições sociais, o § 7º do art. 195 da Constituição Federal, reconhece que:

“São isentas da contribuição social para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”

A lei regulamentadora da imunidade em questão deverá obviamente ser a lei complementar, na medida em que se trata indiscutivelmente de uma limitação constitucional ao poder de tributar. Então, aplica-se, o disposto no art. 146, II da Carta Política. Para o caso em questão existe lei complementar tratando da matéria. Trata-se do art. 14 do Código Tributário Nacional (Lei 5172/66).

Nesse diapasão, não poderia a Lei 9.732/98, nem tão pouco qualquer outra lei ordinária tratar de matéria reservada à lei complementar, sob pena de ofender o art. 142 da Constituição Federal. Então, as modificações trazidas pela Lei 9.732/98 não podem gerar efeitos jurídicos em relação à parte impetrante.

Os documentos juntados dos autos demonstram que a parte autora é entidade beneficente sem fins lucrativos, provavelmente preenchendo os requisitos do art.

14 do Código Tributário Nacional. De qualquer maneira, cabe à autoridade administrativa fazer essa fiscalização, mas em face dos requisitos do mencionado art. 14 e não do art. 55 da Lei 8.212/91 ainda mais com as alterações trazidas pela Lei 9.732/98.

Como se tudo isso não bastasse, o Supremo Tribunal Federal em decisão proferida em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2028-5, concedeu medida liminar suspendendo a eficácia do art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55, III, da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhe os parágrafos 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/98, mantendo a redação primitiva da Lei 8.212/91.

III - DA CONCLUSÃO

Isto posto, JULGO PROCEDENTE a presente demanda para reconhecer e declarar a imunidade tributária da parte autora com relação às contribuições sociais previstas no art. 195, I da Constituição Federal, não sendo aplicáveis os ditames da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998, enquanto cumprir os requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional, resguardado o direito de fiscalização acerca do efetivo cumprimento dos requisitos previstos neste dispositivo legal.”

Ademais, o autor Colégio Salesiano Dom Bosco é associação civil sem fins lucrativos de caráter educacional, cultural e de assistência social, o qual foi reconhecido como entidade de fins filantrópicos, preenchendo os requisitos previstos no artigo 55, III da Lei 8.212/91, cuja redação foi modificada pela Lei 9.732 de 11.12.98, que exigiu a prestação gratuita de benefícios e serviços pela entidade beneficente de assistência social (art. 55, §§ 1º e 3º).

Bem dispõe o artigo 55, III, § 3º da Lei 8.212/91 alterado pela Lei 9.732/98:

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

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

II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; *(Redação dada pela Lei 9.429/96, de 26.12.96)*

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a criança, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; *(Redação dada pela Lei 9.732, de 11.12.98, porém já vinha válido desde a MP nº 1.729, de 02.12.98)*

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - Aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. *(Redação dada pela MP nº 1.523-9, de 27.6.97 e reeditada até a MP nº 1.523-13, de 23.10.97 - Reeditado na MP nº 1.596-14, de 10.11.97 e convertida na Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

§ 1º. Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

§ 2º. A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

§ 3º. Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. *(Parágrafo acrescentado pela MP nº 1.729, de 02.12.98 e convertido na Lei nº 9.732, de 11.12.98)*

§ 4º. O Instituto Nacional do Seguro Social – INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. *(Parágrafo acrescentado pela MP nº 1.729, de 02.12.98 e convertido na Lei nº 9.732, de 11.12.98)*

§ 5º. Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento. *(Acrescentado pela MP nº 1.729, de 02.12.98, convertida na Lei nº 9.732, de 11.12.98).” (grifos meus)*

De igual sorte, o artigo 195, § 7º da Constituição Federal também preceitua, **verbis**:

Art. 195

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

Emerge daí, que as entidades beneficentes de assistência social que preencham os requisitos legais, bem como promovam gratuitamente em caráter exclusivo a assistência social beneficente, estão isentas da cota patronal da contribuição previdenciária.

Contudo, o Colendo STF suspendeu liminarmente o dispositivo da Lei 9.732/98 que alterou o artigo 55, III da Lei 8.212/91, na parte que exigiu a prestação gratuita de serviços assistenciais pela entidade (ADINs 2028-5/DF e 2036-6/DF/99), Rel. Min. Moreira Alves, j. 14.7.99, DJ 02.8.99 e referendada pelo Pleno em 11.11.99, DJ 16.6.2000)

Dessa forma, **in casu**, o fato notório de o autor cobrar mensalidade dos alunos, não impede que seja reconhecido como entidade de fins filantrópicos, para o exercício do direito à isenção da contribuição previdenciária (cota patronal), enquanto preencher os requisitos legais.

Na verdade, a cobrança de mensalidades não tem o condão de retirar a natureza da associação sem fins lucrativos, considerando-se que o autor tem despesas administrativas em geral.

(...)

Nessa esteira, a procedência da pretensão é de rigor no caso em apreço.

Tenho, assim, que o apelo do INSS e a remessa **ex officio** merecem prosperar em parte.

Por esses fundamentos, de ofício julgo o autor carecedor de ação em relação à União Federal, que fica excluída do pólo passivo, cabendo ao autor arcar com honorários advocatícios a favor da União no correspondente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da causa atualizado.

Dou parcial provimento à apelação e à remessa oficial para fixar os honorários advocatícios, devidos pelo INSS em favor do autor, também em 5% (cinco por cento) sobre o valor dado à causa atualizado.

É o voto.

No caso dos autos, os incisos IV e V, do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991 não foram introduzidos ou modificados pela Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998. Ademais, conforme visto, os **incisos IV e V, do artigo 55, da Lei nº 8.212, de 1991 possuem evidente correlação com os incisos I e II, do artigo 14, do Código Tributário Nacional**, e, portanto, fazem parte da ressalva externada na coisa julgada firmada nos autos da Ação Declaratória nº 1999.61. 09.003124-3 e que tramitou no Tribunal Regional Federal da 3ª Região.

Assim, no caso dos autos, em relação ao descumprimento dos incisos IV e V, do artigo 55, da Lei nº 8.212, de 1991 e que possuem evidente correlação com os incisos I e II, do artigo 14, do Código Tributário Nacional, os argumentos trazidos pelo sujeito passivo, bem como as provas acostadas, não têm o condão de infirmar o lançamento, motivo pelo qual, endosso os fundamentos adotados na **Informação Fiscal de Cancelamento de Isenção** (e-fls. 734 e ss).

Em que pese a insatisfação do recorrente, entendo que o sujeito passivo não se desincumbiu do ônus de demonstrar o preenchimento da totalidade dos requisitos para a fruição da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da CF/88.

Cabia ao contribuinte a apresentação de prova de suas alegações, não sendo possível entender pela imunidade tributária, ao caso dos autos, por presunção. Assim, não sendo provado o fato constitutivo do direito alegado pela contribuinte, com fundamento no artigo 373 do CPC e artigo 36 da Lei nº 9.784/99, não deve ser dado provimento recurso ora em análise. Ocorre que no processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente.

Em outras palavras, cabe consignar que compete ao sujeito passivo o ônus de prova, no caso do preenchimento dos requisitos para a fruição da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da CF/88. No caso dos autos, não cabe ao Fisco, obter provas do preenchimento dos referidos requisitos, já que se trata de tese levantada pela defesa, mas sim, ao recorrente, apresentar os documentos comprobatórios que dão suporte a suas alegações.

O ônus da prova existe, portanto, afetando ambas as partes litigantes. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal.

A propósito, o princípio da verdade material, que rege o Processo Administrativo Fiscal, não afasta a necessidade de prova das alegações de defesa contrárias ao lançamento fiscal. Comprovado que o procedimento fiscal levado a efeito atende às normas regulamentares, não há que se falar em falta de atendimento à verdade material.

Dessa forma, entendo que o sujeito passivo não comprovou ter cumprido os requisitos previstos nos **incisos IV e V, do artigo 55, da Lei nº 8.212, de 1991 e que possuem evidente correlação com os incisos I e II, do artigo 14, do Código Tributário Nacional,** motivo pelo qual não é possível afirmar que a entidade preencheu todos os requisitos para o gozo da imunidade, previstos em dispositivos cuja constitucionalidade fora reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Nesse sentido, faz-se necessário adentrar no exame das demais alegações de mérito trazidas pelo recorrente.

Ao que se passa a analisar.

4.2. Salário *in natura* (cestas básicas e benefícios de alimentação) fornecido aos empregados sem a devida inscrição no PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador.

Segundo a fiscalização, as contribuições dos segurados devidas sobre o salário *in natura*, cestas básicas/benefício de alimentação, fornecidas aos empregados no período 01/2004 a 12/2007, sem que a empresa estivesse devidamente inscrita no PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador.

Em seu recurso, o sujeito passivo pleiteia o reconhecimento da não incidência das Contribuições Previdenciárias sobre o salário *in natura* (cestas básicas e benefícios de alimentação) fornecido aos empregados.

Pois bem. Entendo que assiste razão ao recorrente.

A começar, cabe pontuar que as importâncias que não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias estão listadas no artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, o qual estabelece os pressupostos legais para que não se caracterizem como salário-de-contribuição, visando garantir os direitos dos empregados, como segue:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

[...]

c) a parcela *in natura* recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e a Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976; (Atualmente Ministério do Trabalho e Emprego MTE, conforme a MP nº 103, de 01/01/03, convertida na Lei nº 10.683, de 28/05/03)

No caso em questão, conforme reiteradas decisões emanadas do Superior Tribunal de Justiça, e reconhecidas, inclusive, no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, independentemente de a empresa comprovar a sua regularidade perante o Programa de Alimentação do Trabalhador PAT, não incidem contribuições sociais sobre a alimentação fornecida *in natura* aos seus empregados, por não possuir natureza salarial. É o que se extrai do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, com vistas a subsidiar emissão de Ato Declaratório da PGFN, assim ementado:

Tributário. Contribuição previdenciária. Auxílio-alimentação *in natura*. Não incidência. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997.

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.

Na mesma linha de raciocínio, acolhendo o Parecer encimado, fora publicado Ato Declaratório nº 03/2011, da lavra da ilustre Procuradora Geral da Fazenda Nacional, dispensando a apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, contemplando a discussão quanto à incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio alimentação concedido *in natura*.

É de se destacar, pois, que o Ato Declaratório PGFN nº 3/2011, bem assim os julgados do STJ que fomentaram sua edição, fazem referência a auxílio-alimentação *in natura*, o que, nos termos da jurisprudência daquela Corte, quer dizer: “alimentação fornecida pela empresa”, ou seja, o pagamento valores pagos em dinheiro não estão abrangidos pelo ato administrativo da PGFN, tampouco pelas decisões emanadas pelo STJ.

No caso dos autos, por se tratar de alimentação *in natura*, e, assim, não possuir natureza salarial, não é passível de incidência pela contribuição previdenciária, independentemente da inscrição no PAT.

Ademais, a motivação utilizada pela fiscalização para o presente lançamento foi unicamente a irregularidade da inscrição da recorrente no PAT, não cabendo ao julgador, portanto, aperfeiçoá-lo.

Diante deste contexto, entendo que o fornecimento de alimentação *in natura*, não se constitui em fato gerador para a apuração das contribuições lançadas.

Dessa forma, entendo que assiste razão ao recorrente, motivo pelo qual, voto pela exclusão dos valores lançados a título de auxílio alimentação.

4.3. Bolsas de estudo concedidas aos filhos dos empregados.

Em seu recurso, o sujeito passivo pleiteia o reconhecimento da não incidência das Contribuições Previdenciárias sobre os benefícios pagos a título de bolsas de estudo aos dependentes legais e filhos dos segurados empregados.

Alega, pois, não serem as bolsas considerada verba salarial pela legislação trabalhista vigente, razão pela qual, os membros da família não podem ser excluídos do programa de concessão de bolsas.

Esclarece que as bolsas de estudos são oferecidas pela própria instituição, no intuito de cumprir com suas obrigações constitucionais e estatutárias da melhor forma possível, atendendo aos anseios da comunidade e das iniciativas profissionais da região por ela polarizada.

Pois bem. Entendo que assiste razão ao recorrente.

A começar, entendo, pois, que a análise da incidência sobre essas rubricas deve ser feita levando em consideração os elementos que compõem a regra matriz das Contribuições Previdenciárias em questão, que possuem a competência impositiva delimitada no art. 195, I, “a”, da Constituição Federal de 1988, e dizem respeito aos rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

Cabe destacar, ainda, que o § 11, do artigo 201, da CF/88, expressamente dispõe que a hipótese de incidência da contribuição previdenciária são os ganhos habituais incorporados ao salário, e, da mesma forma, seguem os arts. 22 e 28, da Lei nº 8.212/91. A propósito, nos termos do art. 28 da Lei nº 8.212/91 o critério material exige que o valor pago ao empregado ou contribuinte individual tenha como objetivo retribuir um efetivo trabalho prestado.

Nesse contexto, no caso dos autos, entendo que a circunstância de o auxílio educação (bolsa de estudos) ter sido pago em benefício dos dependentes dos empregados, não altera a natureza jurídica da referida verba que, a meu ver, permanece desvinculada do salário.

Ademais, o advento da Lei nº 12.513/11 que modificou os requisitos para a obtenção, não mais exigindo o requisito de que o plano educacional fosse extensivo a todos os empregados e estendeu a benesse aos dependentes, possui nítido caráter interpretativo, posto que a análise da incidência sobre essas rubricas, conforme visto, deve ser feita levando em consideração os elementos que compõem a regra matriz das Contribuições Previdenciárias em questão, que possuem a competência impositiva delimitada no art. 195, I, “a”, da Constituição Federal de 1988.

A propósito, aproveito para transcrever abaixo as razões explicitadas no voto vencido do Acórdão nº 9202-006.502, as quais concordo na integralidade, de lavra da Ilma. Conselheira Rita Eliza Reis Bacchieri, exarado pela 2ª Turma CSRF, nos autos do processo nº 15582.000114/2007-16, adotando o entendimento lá exposto como razões de decidir:

[...] Quanto ao mérito do recurso do contribuinte que discute a incidência de contribuição previdenciária sobre bolsas de estudo ofertadas aos dependentes dos empregados, **me posiciono do sentido de não estarmos diante de fato gerador do**

tributo. Isso porque tais vantagens não assumem caráter de remuneração sendo impossível classificá-las como salário utilidade.

Segundo afirma o jurista mineiro e Ministro do Tribunal Superior do Trabalho, Mauricio Godinho Delgado, na obra "Curso de Direito do Trabalho", 2ª ed., para caracterizar salário utilidade devem ser analisados três requisitos.

O primeiro deles é o da "**habitualidade do fornecimento**", deve o fornecimento do bem ou serviço ser reiterado ao longo do contrato de trabalho, deve estar presente a idéia de ser uma prestação de repetição uniforme em certo contexto temporal. O segundo requisito é a **presença do "caráter contraprestativo** do fornecimento", defende que é necessário que a causa e objetivos envolvidos no fornecimento da utilidade sejam essencialmente contraprestativo, é preciso que a utilidade seja fornecida preponderantemente com o intuito retributivo, como um acréscimo de vantagens contraprestativas ofertadas ao empregado. Pela pertinência vale citar (p. 712):

Nesse quadro, não terá caráter retributivo o fornecimento de bens ou serviços feito como instrumento para viabilização ou aperfeiçoamento da prestação laboral. É claro que não se trata, restritivamente, de essencialidade do fornecimento para que o serviço possa ocorrer; o que é importante, para ordem jurídica, é o aspecto funcional, prático, instrumental, da utilidade ofertada para o melhor funcionamento do serviço. A esse respeito, já existe clássica fórmula exposta pela doutrina com suporte no texto do velho art. 458, §2º da CLT: **somente terá natureza salarial a utilidade fornecida pelo trabalho e não para o trabalho.**

E quanto ao fornecimento e provimento da educação referido Ministro ainda destaca que trata-se de dever imposto à empresa pela própria Constituição Federal, e por tal razão o bem ou serviço ofertado não pode ser classificado como salário utilidade, vale citar (p. 715):

O dever, como se sabe, é tutela de interesse de outrem imposta a alguém pela ordem jurídica. O dever não necessariamente favorece o sujeito passivo de uma relação jurídica direta (como a relação de emprego); neste sentido distingue-se da simples obrigação contratual. Pode, assim, a conduta derivada da tutela de interesse de outrem reportar-se a uma comunidade indiferenciadas de favorecidos. É o que se passa com as atividades educacionais, por exemplo. O empregador tem o dever de participar das atividades educacionais do país pelo menos o ensino fundamental (art. 205, 212, §5º, CF/88). Esse dever não se restringe a seus exclusivos empregados estende-se aos filhos destes e até mesmo à comunidade, através da contribuição parafiscal chamada salário-educação (art. 212, §5º, CF/88; Decreto-Lei n. 1.422/75). Há, pois, fixado em norma jurídica heterônoma do Estado (inclusive na Constituição) um dever jurídico das empresas com respeito ao ensino no país (pelo menos o ensino fundamental); ou esse dever concretiza-se em ações diretas perante seus próprios empregados e os filhos destes ou, na falta de tais ações diretas, ele se concretiza perante o conjunto societário, através do recolhimento do salário-educação.

Está-se, desse modo, perante um dever jurídico geral e não mera obrigação contratual.

Quanto ao terceiro requisito "**onerabilidade unilateral**", embora reconheça trata-se de conduta técnico-jurídica extremamente controvertida, o Ministro Delgado admite sua aplicação em casos específicos (p. 718):

É claro que ocorrem, na prática juslaborativa, algumas poucas situações em que fica nítido o interesse real do obreiro em ingressar em certos programas ou atividades subsidiados pela empresa. Trata-se de atividades ou programas cuja fruição é indubitavelmente vantajosa ao trabalhador e sua família, e cujo custo econômico para o empregado é claramente favorável, em decorrência do subsídio empresarial existente. Nestas situações, que afastam de modo patente a idéia de mera simulação trabalhista, não há por que negar-lhe relevância ao terceiro requisito ora examinado. Aliás, a quase singularidade de tais situações é que certamente conduz a jurisprudência a valorizar o presente requisito apenas em alguns poucos casos concretos efetivamente convincentes.

Observamos que no caso concreto sob qualquer prisma de análise não é possível classificar as bolsas de estudo concedidas aos dependentes dos empregados como prestação de caráter remuneratório.

(...)

Vale citar que a Recorrente é uma associação de caráter educativo que tem por finalidade exatamente o desenvolvimento de atividades relacionadas ao ensino em seus vários graus, especialmente o ensino superior. Assim, as bolsas em questão são ofertadas em cumprimento a exata finalidade da instituição educacional. Embora decorram do contrato de trabalho as mesmas não existem com a finalidade de remunerar o empregado pelo serviço efetivamente ou potencialmente prestado, trata-se de prestação ofertada em cumprimento do dever constitucional de promover a educação e ainda, no caso, é obrigação decorrente de convenções coletivas de trabalho firmadas com as respectivas entidades de classe representantes das categorias o qual também possui força normativa por expressa disposição do art. 611 da Consolidação das Leis do Trabalho CLT.

Por força do art. 110 do CTN a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal e com base nessa premissa o art. 195, I, alínea a da Constituição Federal deve ser interpretado utilizando-se os conceitos construídos pelo Direito do Trabalho o qual, no entender desta Relatora, seria o ramo do direito competente para se manifestar sobre as relações e reflexos dos contratos de trabalho.

Dispõe o art. 195 da CF/88:

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:

I. do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; Em contrapartida o art. 458, §2º, inciso II da Consolidação das Leis do Trabalho assim define o salário:

Art. 458 Além do pagamento em dinheiro, compreende-se No salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; Ora, se os benefícios ofertados aos empregados na forma de educação são considerados pela CLT como verbas não salariais, não pode a fiscalização interpretar a norma tributária no sentido de classificar tais vantagens como "salário utilidade" dando-lhes caráter remuneratório.

Embora o art. 28, §9º, alínea 't' da Lei nº 8.212/91, somente após 2011 e em situações restritas, tenha admitido a exclusão de bolsas de estudos do conceito de salário de contribuição, o Superior Tribunal de Justiça bem antes havia pacificado seu entendimento pela exclusão de tais verbas do conceito de salário-de-contribuição.

Vale citar recente decisão monocrática proferida pela Ministra Regina Helena Costa no Recurso Especial 1.634.880/RS (publicada em 11/11/2016), que negou seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional entendendo que a decisão recorrida seguia a jurisprudência da Corte:

Acerca da contribuição previdenciária, esta Corte adota o posicionamento segundo o qual não incide essa contribuição sobre os valores pagos a título de auxílio-educação.

Nessa linha:

PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO. ART. 535, II, DO CPC. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA. SITUAÇÃO FÁTICA DIVERSA. POSSIBILIDADE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE VALE-TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA.

(...)5. O STJ tem pacífica jurisprudência no sentido de que o auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba utilizada para o trabalho, e não pelo trabalho.

Portanto, existe interesse processual da empresa em obter a declaração do Poder Judiciário na hipótese de a Fazenda Nacional estar cobrando indevidamente tal tributo.

6. Recurso Especial da Fazenda Nacional parcialmente conhecido e, nessa parte não provido e Recurso Especial da empresa provido.

(REsp 1586940/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/05/2016, DJe 24/05/2016); PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO.

BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. "O auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba empregada para o trabalho, e não pelo trabalho." (RESP 324.178PR, Relatora Min. Denise Arruda, DJ de 17.12.2004).

2. In casu, a bolsa de estudos, é paga pela empresa e destina-se a auxiliar o pagamento a título de mensalidades de nível superior e pós-graduação dos próprios empregados ou dependentes, de modo que a falta de comprovação do pagamento às instituições de ensino ou a repetição do ano letivo implica na exigência de devolução do auxílio. Precedentes: (Resp. 784887/SC. Rel. Min. Teori Albino Zavascki. DJ. 05.12.2005 REsp 324178/PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJ. 17.02.2004; AgRg no REsp 328602/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ.02.12.2002; REsp 365398/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ. 18.03.2002).

3. Agravo regimental desprovido. (AgRg no Ag 1330484/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2010, DJe 01/12/2010)

In casu, tendo o acórdão recorrido adotado entendimento pacificado nesta Corte, o Recurso Especial não merece prosperar pela incidência da Súmula 83/STJ.

Isto posto, com fundamento no art. 557, caput, do Código de Processo Civil, NEGOU SEGUIMENTO ao Recurso Especial. Adotando a jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, a qual melhor interpreta a amplitude da base de cálculo da contribuição previdenciária, conclui que as bolsas de estudos fornecidas pela instituição aos dependentes dos respectivos empregados não possuem natureza remuneratória, seja em nível básico, médio ou superior, não se sujeitando, portanto, à incidência do tributo lançado.

Ademais, este Conselho possui julgados afastando a incidência de contribuição previdenciária sobre tal rubrica, conforme ementas abaixo transcritas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

AUXÍLIO-EDUCAÇÃO A DEPENDENTES. BENEFÍCIO NÃO EXTENSIVO À TOTALIDADE DOS SEGURADOS. NÃO INCIDÊNCIA. LEGISLAÇÃO POSTERIOR FIRMOU INTERPRETAÇÃO AUTÊNTICA SUPRINDO OMISSÃO DA LEGISLAÇÃO ANTERIOR.

A concessão de bolsas de estudo e de material escolar aos empregados e seus dependentes, desde que atenda os requisitos da legislação previdenciária, é isenta da contribuição previdenciária.

[...] (Acórdão nº 2301-004.978, Rel. Julio Cesar Vieira Gomes, Sessão de 04 de abril de 2017)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2008

BOLSA DE ESTUDOS. DEPENDENTES DOS FUNCIONÁRIOS. NÃO INCIDÊNCIA. A concessão de bolsas de estudos aos empregados, mesmo em sendo os beneficiários os dependentes dos mesmos, insere-se na norma de não incidência.

[...] (Acórdão nº 2402-004.150, Rel. Thiago Taborda Simões, Sessão de 16 de julho de 2014)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2003 a 31/12/2006

BOLSAS DE ESTUDOS FORNECIDAS A EMPREGADOS E DEPENDENTES. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Os valores pagos a título de bolsa de estudos, com a finalidade de custear a educação dos empregados e dependentes dos em nível básico, fundamental, médio e superior, não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, pois não têm caráter salarial, seja porque não retribuem o trabalho efetivo, seja porque não têm a característica da habitualidade ou, ainda, porque assim se estabelece em convenção coletiva.

[...] (Acórdão nº 2201-003.229, Rel. Eduardo Tadeu Farah, Sessão de 15 de junho de 2016)

Tem-se, pois, que os valores pagos a título de bolsa de estudos, com a finalidade de custear a educação dos empregados e dependentes em nível básico, fundamental, médio e superior, não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, pois não têm caráter salarial, seja porque não retribuem o trabalho efetivo, seja porque não têm a característica da habitualidade ou, ainda, porque assim se estabelece em convenção coletiva.

Diante deste contexto, entendo que o fornecimento de bolsas de estudos aos filhos e dependentes legais dos empregados do sujeito passivo, não se constituem em fatos geradores para a apuração das contribuições lançadas.

Dessa forma, entendo que assiste razão ao recorrente, motivo pelo qual, voto pela exclusão dos valores lançados a título de fornecimento de bolsas de estudos aos filhos e dependentes legais dos empregados do sujeito passivo.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de excluir do lançamento os valores relativos ao auxílio alimentação e às bolsas de estudo concedidas aos filhos dos empregados (levantamentos “AL1 – ALIMENTAÇÃO”, “BE1 – BOLSA FILHO FUNCIONÁRIO” e “BE2 – BOLSA FILHO FUNCIONÁRIO”).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite