



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.004194/2009-72
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.923 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de julho de 2021
Recorrente ASSOCIACAO GUARDA MIRIM MUNICIPAL DE PIRACICABA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/11/2008

ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE.
CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.
INCONSTITUCIONALIDADE.

Para fazer jus à imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, deve haver o cumprimento de todos os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91. Ainda que o STF tenha declarado a inconstitucionalidade do referido dispositivo legal, não ocorreu o trânsito em julgado da decisão.

ALIMENTO FORNECIDO IN NATURA. NÃO INSCRITO NO PAT.

Não deve incidir a contribuição previdenciária quando a empresa fornece a alimentação in natura, mesmo que por meio de terceiros e que não esteja inscrita no PAT.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Aplica-se a legislação inovadora quando mais benéfica ao sujeito passivo. A comparação das multas previstas na legislação, para efeito de aferição da mais benéfica, leva em conta a natureza da exação, e não a sua nomenclatura. Em se tratando de lançamento de ofício por descumprimento de obrigação acessória e principal, a aplicação da multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, deve retroagir para beneficiar o contribuinte se resultar menor do que a soma das multas previstas nos artigos 32, §§ 4º e 5º, e 35, inc. II, da mesma lei.

CÁLCULO DA MULTA. PGFN/RFB nº 14/2009.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar o levantamento relativo ao pagamento de

alimentação *in natura*. Vencido o Conselheiro Thiago Duca Amoni, que deu provimento parcial em maior extensão.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Debora Fofano dos Santos, Thiago Duca Amoni (suplente convocado(a)), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra decisão da DRJ, que julgou o lançamento procedente.

Reproduzo o relatório da decisão de primeira, por bem sintetizar os fatos:

Inicialmente esclarecemos que o presente processo se acha apensado ao de Debcad n.º 37.228.323-3 - Comprot n.º 13888.004192/2009-83, doravante denominado **processo principal**, no qual constam cópias dos documentos comuns a todos os cinco autos lavrados na presente ação fiscal.

Trata o presente de Auto-de-Infração de Obrigações Principais - AIOP -Debcad n.º 37.228.325-0, de 18/12/2009, no montante de R\$ 358.802,14 (trezentos e cinquenta e oito mil, oitocentos e dois reais e quatorze centavos), referente a contribuições sociais destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), quais seja, o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE (Salário Educação), o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, o Serviço Social do Comércio - SESC e o Serviço Brasileiro de Apoio às Micros e Pequenas Empresas - SEBRAE, incidentes sobre os valores das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados no período de 01/2004 a 11/2008 e aos guarda mirins no período de 01/2004 a 09/2004.

O AIOP em questão foi lavrado pela desconsideração da condição de isenta das contribuições previdenciárias em que ela se autoenquadrava, sendo o crédito tributário apurado através dos levantamentos:

- "CB1 - CESTAS BÁSICAS E CARTÕES" - 01/2004 a 12/2007
- "GM1 - PAGTO GUARDA MIRINS" - 01/2004 a 09/2004
- "SE - SC EMPREGADO E MENOR APRENDIZ" - 12/2004 a 11/2008
- "SEI - SC EMPREGADO E MENOR APRENDIZ" - 01/2004 a 12/2007

Informa o Relatório Fiscal - REFISC que a autuada, através do Termo de Intimação Fiscal - TIF n.º 01, fls. 48 do processo principal, foi intimada a esclarecer por que vinha declarando em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social - GFIP e recolhendo as contribuições previdenciárias com isenção sem ser portadora do Ato Declaratório de Concessão de Isenção.

Em resposta, foi apresentada a declaração de fls. 111/114 do processo principal, na qual a autuada alega que há 43 anos vêm sendo cumpridas todas as exigências legais necessárias para se ter o direito à imunidade tributária, quais sejam:

9.º IV, "c");

(CTN, art. 14, I);

(CTN, art. 14, II);

I - ser de educação ou assistência social (CF, art. 150, VI, "c" e CTN, art.

II - não apresentar fins lucrativos (CTN, art. 150, VI);

III - Não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de sua renda

IV - aplicar integralmente no país os seus recursos (CTN, Art. 14, II);

V - aplicar seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais

VI - manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão (CTN, art. 14, III).

Acrescenta o sujeito passivo que qualquer outra exigência imposta pela legislação ordinária que não tenha consonância com o rol legal exposto não tem eficácia em face dos ditames constitucionais e complementares e que vem, através dos anos, requerendo junto ao Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, especificamente, no Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS, a certificação de entidade de fins filantrópicos, de acordo com o art. 18 da Lei 8.742/93 e o Decreto 2.536/98, para que também tenha direito a essa imunidade tributária.

Voltando ao REFISC, consta a informação que a autuada não possui Ato Declaratório de Concessão de Isenção para o período do procedimento fiscal (01/2004 a 11/2008) e que apresentou Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS com validade para o período de 02/09/2005 a 01/09/2008, renovado para o período de 10/11/2008 a 09/11/2011 pela Resolução n.º 7 do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome e Conselho Nacional de Assistência Social.

Na ação fiscal foram analisados: os Livros Diários até o de número 18; arquivos digitais das folhas de pagamento e lançamentos contábeis; resumos das folhas de pagamento; Guias da Previdência Social - GPS; estatuto social, atas de assembleia geral e atas das reuniões de diretoria; plano de contas; comprovante de inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT (em 29/10/2008); notas fiscais / faturas de cestas básicas e cartão alimentação; Termo de Audiência e minuta do Termo de Compromisso de Ajustamento de Conduta - TAC (Procuradoria Regional do Trabalho da 15.ª Região); CEBAS; folhas de pagamento dos guardas mirins e Recibos de Pagamento a Autônomos - RPA.

Ainda segundo o REFISC, as contribuições lançadas neste AIOP incluem:

- as contribuições devidas sobre as remunerações pagas / creditadas aos segurados empregados, constantes nas folhas de pagamento, incluindo o 13.º salário, por motivo de a autuada não possuir o Ato Declaratório de Isenção. Levantamentos "SE" e "SEI";

- as contribuições devidas sobre o salário *in natura* e cestas básicas / cartão de alimentação fornecidas aos empregados sem que a autuada estivesse devidamente inscrita no PAT. Levantamento "CB1";

- as contribuições devidas sobre as remunerações pagas / creditadas aos guardas mirins. Levantamento "GM1".

Impugnação:

Dentro do prazo regulamentar, o sujeito passivo apresentou impugnação, através do instrumento de fls. 43/53, na qual, após descrever os objetivos da entidade, discorre sobre a natureza da contribuição de terceiros, concluindo que tais contribuições não podem ser entendidas como contribuições do interesse das categorias profissionais ou econômicas, sendo indiscutível sua natureza como de assistência social, portanto, de

Seguridade Social. Para justificar seu raciocínio, evoca o art. 203 da Constituição Federal - CF, que trata da assistência social, a qual deve ser prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social.

Apresentando doutrina, conclui que as contribuições destinadas ao conhecido sistema "S" não possuem outro objetivo que não assistência social, nesse caso, a integração de interessados no mercado de trabalho.

A seguir, a entidade aborda o tema da isenção das contribuições sociais às entidades beneficentes trazida pelo art. 195 da CF e, traçando um perfil de seus objetivos inseridos em seu estatuto social, conclui que os serviços por ela prestados remetem às isenções previstas no § 7.º do citado art. 195 da CF, alegando cumprir todos os requisitos para a concessão de isenção das contribuições previdenciárias.

O § 1.º do citado artigo previa a necessidade de requerimento formal ao INSS para que as entidades pudessem gozar de tal benefício, exceto nos casos em que a entidade possuísse direito adquirido.

Por direito adquirido, no caso de isenção das contribuições previdenciárias às entidades beneficentes, entende-se os casos de entidades reconhecidas como de caráter filantrópico em data anterior ao Decreto-Lei 1.572/77, as quais têm assegurada a isenção da cota patronal da referida contribuição.

Para corroborar tal convicção, a impugnante transcreve decisões do STJ nas quais, para entidades constituídas antes da vigência do Decreto-Lei 1.572/77 é reconhecido o direito adquirido à manutenção da imunidade tributária, concluindo que, por ter sido constituída em 1963, também goza da isenção por força de direito adquirido.

A fim de reforçar o entendimento jurisprudencial, transcreve o art. 1.º da Lei 3.577/1959:

"Art 1º Ficam isentas da taxa de contribuição de previdência aos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões as entidades de fins filantrópicos, reconhecidas como de utilidade pública, cujos membros de suas diretorias não percebam remuneração. "

Informa que foi reconhecida como de utilidade pública municipal em 1972, por meio de decreto municipal, do qual anexa cópia às fls. 88.

Quanto ao CEBAS, tal documento foi fornecido pelo CNAS à entidade no ano de 1975. Independentemente de tal concessão, o ato declaratório indispensável à isenção da contribuição previdenciária de sociedade filantrópica gera efeito *ex tunc* a contar da data em que preenchia os requisitos legais. Portanto, no caso em questão, é irrelevante que o certificado de entidade de fins beneficentes tenha sido concedido antes ou depois da data em que os supostos débitos foram concentrados, haja vista que a autuada sempre foi considerada entidade sem fins lucrativos, preenchendo todos os requisitos do art. 55 da Lei 8.212/91.

Ao final, anexando documentos de fls. 54/91, requer que o presente AIOP seja considerado totalmente insubsistente, não se impondo qualquer pena pecuniária à autuada.

A decisão de primeira instância restou ementada nos termos seguintes:

CONTRIBUIÇÕES A CARGO DA EMPRESA. OBRIGAÇÃO DE RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições devidas para terceiros, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer

título, aos segurados empregados a seu serviço, no prazo estabelecido na legislação previdenciária.

ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES. NÃO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS ESTABELECIDOS EM LEI ORDINÁRIA.

A Constituição Federal confere às entidades beneficentes de assistência social a isenção das contribuições sociais, desde que atendidos, cumulativamente, todos os requisitos estabelecidos em lei.

Somente estará isenta da quota patronal a empresa que requerer e obtiver o correspondente Ato Declaratório.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. LANÇAMENTO INCONTROVERSO.

Consolida-se administrativamente a matéria não impugnada, assim entendida aquela que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante.

Cientificado da referida decisão em 16/07/2010 (fl.110), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 17/08/2010 (fls.120/140), reiterando os termos da impugnação, quanto à decadência e a sua condição de Entidade Beneficente de Assistência Social.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra, Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

Decadência

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por

violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

Súmula Vinculante nº 08:

"São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei no 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciais ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

Afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplicar ao caso concreto.

O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido da imprescindibilidade de pagamento parcial do tributo para que seja aplicada a regra decadencial do artigo 150, §4º do CTN; caso contrário, aplica-se o artigo 173, I do CTN que transfere o termo a quo de contagem para o exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído. Também atribuiu status de repetitivos a todos os processos que se encontram tramitando sobre a matéria. E, por força do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, a decisão deve ser reproduzida nas turmas deste Conselho.

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Este CARF sumulou o entendimento acerca do que se entende por pagamento parcial. De acordo com a Súmula nº 99, considera-se que houve pagamento parcial quando os recolhimentos efetuados se referem à parcela remuneratória objeto do lançamento:

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Contudo, não se verificou antecipação do pagamento no presente caso, o que atrai a incidência do art. 173, I, do CTN para a contagem do prazo decadencial.

O lançamento se perfectibilizou com a ciência pessoal ocorrida em 18/12/2009 (fl.2). Os fatos geradores referem-se ao período de 01/01/2004 a 30/11/2008.

Assim, não há período abrangido pela decadência.

Imunidade das Entidades Beneficentes de Assistência Social

O ponto nodal do presente processo administrativo fiscal envolve o não cumprimento pela autuada dos requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91, para usufruir da imunidade prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal de 1988.

De acordo com a Fiscalização, a recorrente apresentou o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), nos termos seguintes:

A entidade apresentou Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS nº RCEAS2421/2007-I, com validade para o período 02/09/2005 a 01/09/2008, renovado para o período de 10/11/2008 a 09/11/2011 pela Resolução nº 7 de 03/02/2009 de Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome e Conselho Nacional de Assistência Social.

Ainda de acordo com a autoridade fiscal, a entidade não possui Ato Declaratório de Concessão de Isenção para o período do Procedimento Fiscal 01/2004 a 11/2008. A exigência do Ato Declaratório está disciplinada pelo art. 208 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, cuja redação estava vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.

A imunidade em tela está prevista no art. 195, §7º, da Constituição Federal, cuja redação transcrevo abaixo:

"Art. 195. (...)

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

Portanto, da leitura do dispositivo acima transcrito (apesar da menção à isenção, na verdade, estamos a falar de imunidade), as entidades devem atender às exigências estabelecidas em lei.

Estas exigências estavam previstas no art. 55, da Lei nº 8.212/91. Vejamos:

"(...)

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

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

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

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

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

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

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

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

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar.

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social-INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.

§ 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.

§ 6º A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição.

(...)"

Imperioso destacar que o Supremo Tribunal Federal assim decidiu quando do julgamento dos Embargos de Declaração opostos no RE nº 566.622, j. em 18 de dezembro de 2019, disponibilizado no Diário da Justiça eletrônico DJ-e em 11 de maio de 2020. Confira-se a transcrição da ementa do referido julgado:

"EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 32. EXAME CONJUNTO COM AS ADI'S 2.028, 2.036, 2.228 E 2.621. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, E 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. CARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DISPONÍVEIS À LEI ORDINÁRIA. OMISSÃO. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/1991. ACOLHIMENTO PARCIAL.

1. Aspectos 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 beneficente 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.

2. É constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001.

3. Reformulada a tese relativa ao tema nº 32 da 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."

4. Embargos de declaração acolhidos em parte, com efeito modificativo. "

O STF firmou entendimento no sentido de que: "A lei complementar é forma somente exigível para a definição do modo beneficente da 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.". Por sua vez, julgou constitucional o art. 55, II, da Lei 8.212/91, que trata da exigência do registro e Conselho Nacional de Assistência Social.

O mencionado art. 55 da Lei nº 8.212/91 foi revogado pela Lei nº. 12.101/09, no entanto, no caso dos autos, considerando o período objeto da atuação entre janeiro de 2004 a dezembro de 2008, a recorrente estava sujeita à Lei nº 8.212/91 e à Lei 8.742/93, que tratava da competência do Conselho Nacional de Assistência Social para conceder o registro e certificado de entidade beneficente de assistência social.

Portanto, para fazer jus à imunidade prevista no art. 195, § 7º. Da Constituição Federal, necessário o cumprimento do requisito exigido pelo art. 55, II da Lei nº 8.212/91, cuja constitucionalidade foi declarada pelo STF.

Assim sendo, temos que a recorrente apresentou o certificado de entidade beneficente de assistência social, tal como estabelece o art. 55, II, da Lei nº 8.212/91, de forma parcial. A recorrente apresentou o certificado de entidade beneficente de assistência social, tal como estabelece o art. 55, II, da Lei nº 8.212/91, de forma parcial.

Entretanto, a contribuinte não apresentou o Ato Declaratório de Concessão de Isenção para o período do Procedimento Fiscal de 01/2004 a 11/2008, o que constitui infringência ao art. 55, I, da Lei nº 8.212/91.

É certo que o STF já declarou a inconstitucionalidade do art. 55 da Lei nº 8.212/91, estabelecendo a obrigatoriedade de os requisitos para o gozo da imunidade serem estabelecidos por lei complementar, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas. A possibilidade de a lei ordinária regulamentar questões meramente procedimentais, relacionadas a certificação, fiscalização e controle das entidades beneficentes de assistência social, restou assentada após o julgamento dos Embargos de Declaração opostos, sendo que a exigência de CEBAS por lei ordinária foi declarada constitucional.

Em um primeiro momento, este CARF determinou o sobrestamento de todos os processos que envolvem a matéria. Contudo, após o julgamento dos Embargos de Declaração, foi determinado administrativamente o julgamento de todos os processos.

Em razão de não haver ainda o trânsito em julgado da decisão que declarou a inconstitucionalidade do art. 55 da Lei nº 8.212/91, entendo que deve ser aplicado ao presente a obrigatoriedade do Ato Declaratório da Isenção, especialmente por envolver certificação e controle das entidades beneficentes de assistência social.

Assim sendo, descumprindo um dos requisitos estabelecidos em lei para o gozo da isenção, não merece reparo o lançamento fiscal.

Auxílio-Alimentação

No que pertine às competências remanescentes, restou consignado no relatório fiscal que a recorrente foi autuada por pagar auxílio-alimentação *in natura* (cestas básicas e cartão alimentação) aos segurados empregados, não incluindo-os na base de cálculo da contribuição previdenciária e sem estar inscrito no PAT, nos termos da Lei n. 6.321/76

É pacífica a jurisprudência do Colendo STJ, no sentido de que o fornecimento do alimento *in natura*, mesmo sem a inscrição no PAT, não deve integrar a base de cálculo da Contribuição Previdenciária, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO regimental NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA PELO EMPREGADOR. PAGAMENTO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO.

INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ.

Caso em que se discute a incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas recebidas a título de auxílio- alimentação *in natura*, quando a empresa não está inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

A jurisprudência desta Corte pacificou-se no sentido de que o auxílio-alimentação *in natura* não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Precedentes: EREsp 603.509/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, DJ 8/11/2004; REsp 1.196.748/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2010; AgRg no REsp 1.119.787/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 29/6/2010.

Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 5.810/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/06/2011, DJe 10/06/2011) (grifo nosso)

Também é da jurisprudência daquele Superior Tribunal que a alimentação através de tickets ou vales, não guardam qualquer diferença para com outra espécie, até mesmo, se pago o benefício em dinheiro. Abaixo segue o precedente:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ART. 105, III, A, DA CF/88. TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. VALE- ALIMENTAÇÃO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO-INCIDÊNCIA.

O valor concedido pelo empregador a título de vale- alimentação não se sujeita à contribuição previdenciária, **mesmo nas hipóteses em que o referido benefício é pago em dinheiro.**

A exegese hodierna, consoante a jurisprudência desta Corte e da Excelsa Corte, assenta que o contribuinte é sujeito de direito, e não mais objeto de tributação.

O Supremo Tribunal Federal, em situação análoga, concluiu pela inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o valor pago em espécie sobre o vale- transporte do trabalhador, mercê de o benefício ostentar nítido caráter indenizatório. (STF - RE 478.410/SP, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 10.03.2010, DJe 14.05.2010)

Mutatis mutandis, a empresa oferece o ticket refeição antecipa amente para que o trabalhador se alimente antes e ir ao trabalho, e não como uma base integrativa do salário, porque quanto este é decorrente do vínculo laboral do trabalhador com o seu empregador, e é pago como contraprestação pelo trabalho efetivado.

É que: (a) "o pagamento in natura do auxílio-alimentação, vale dizer, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito, ou não, no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho" (REsp 1.180.562/RJ, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 17/08/2010, DJe 26/08/2010); (b) o entendimento do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que pago o benefício de que se cuida em moeda, não afeta o seu caráter não salarial; (c) 'o Supremo Tribunal Federal, na assentada de 10.03.2003, em caso análogo (...), concluiu que é inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, já que, qualquer que seja a forma de pagamento, detém o benefício natureza indenizatória'; (d) "a remuneração para o trabalho não se confunde com o conceito de salário, seja direto (em moeda), seja indireto (in natura). Suas causas não são remuneratórias, ou seja, não representam contraprestações, ainda que em bens ou serviços, do trabalho, por mútuo consenso das partes. As vantagens atribuídas aos beneficiários, longe de tipificarem compensações pelo trabalho realizado, são concedidas no interesse e de acordo com as conveniências do empregador. (...) Os benefícios do trabalhador, que não correspondem a contraprestações sinalagmáticas da relação existente entre ele e a empresa não representam remuneração do trabalho, circunstância que nos reconduz à proposição, acima formulada, de que não integram a base de cálculo in concreto das contribuições previdenciárias". (CARRAZZA, Roque Antônio. fls. 2583/2585, e-STJ).

Recurso especial provido.

(REsp 1185685/SP, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO,

Rel. p/ Acórdão Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/12/2010, DJe 10/05/2011)

Nesse diapasão, em 20 de dezembro de 2011, a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editou o Ato Declaratório n. 03/2011 autorizando "a *dispensa de apresentação de contestação de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistir outro fundamento relevante: 'nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária'*".

Assim, quanto a este aspecto do lançamento deve ser dado provimento ao recurso voluntário.

Da Retroatividade da Multa mais Benéfica

A Lei nº 11.941, de 2009, promoveu várias alterações nos modos de cálculo de multas previdenciárias. No que se refere ao lançamento de ofício em que haja, simultaneamente, falta de pagamento ou recolhimento e falta ou inexatidão de GFIP, estabeleceu que incidirá apenas a multa prevista no art. 35 A da Lei nº 8.212, de 1991, que remete ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabelece a multa de 75% sobre o valor da contribuição devida.

Dessa comparação, nos períodos em que seja mais vantajoso ao contribuinte a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (multa de 75%), não há a multa isolada por incorreções nas GFIP, pois a legislação inovadora reuniu essa infração com falta de pagamento ou recolhimento da contribuição.

Por outro lado, nos períodos em que o menor valor da multa seja o resultante da aplicação dos artigos 35, inc. II, alínea "a", e 32, § 5º, da Lei nº 8.212, de 1991, há a aplicação

das duas multas conjuntamente: a multa vinculada (do art. 35, inc. II, alínea "a") e a multa isolada (32, § 5º).

Considerando que o encargo dos autos é, materialmente, multa de ofício, porquanto resultante de uma ação fiscal, vale invocar o posicionamento da CSRF sobre a matéria, cujo entendimento encontra-se pacificado. Reproduzo, pois, parte do voto condutor do Acórdão nº 9202-006.028, com cuja fundamentação concordo e assumo como parte das razões de decidir:

De início (sic), cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma unânime pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA MULTA APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA COMPARATIVO DE MULTAS APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente.

Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art.35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Considerando que, para a multa por inconsistências em GFIP deve se aplicar o § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, sempre que não for mais vantajoso ao contribuinte a aplicação do art. 35-A da mesma lei, é preciso, para se chegar ao montante adequado da multa, identificar, a cada período, o valor devido relativo à contribuição não declarada e compará-lo

com o valor resultante do produto do número de segurados pelo valor previsto no art. 92 da Lei nº 8.212, de 1991, prevalecendo o menor. É a inteligência do § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 32:

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997).

6 a 15 segurados	1 x o valor mínimo
16 a 50 segurados	2 x o valor mínimo
51 a 100 segurados	5 x o valor mínimo
101 a 500 segurados	10 x o valor mínimo
501 a 1000 segurados	20 x o valor mínimo
1001 a 5000 segurados	35 x o valor mínimo
acima de 5000 segurados	50 x o valor mínimo

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

Destarte, o cálculo da penalidade deve ser efetuado pela unidade preparadora no momento do pagamento, em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, para dar-lhe parcial provimento no sentido de excluir da tributação o levantamento relativo ao pagamento de alimentação *in natura*.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra