



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10845.720815/2011-91  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-010.806 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 9 de agosto de 2023  
**Recorrente** CENTRO DE APREDIZAGEM METÓDICA E PRÁTICA MÁRIO DOS SANTOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E PREVIDENCIÁRIAS. ISENÇÃO. REQUISITOS. DESCUMPRIMENTO. LANÇAMENTO. FISCALIZAÇÃO. COMPETÊNCIA.

O direito de usufruir da isenção das contribuições sociais/previdenciárias requer da entidade o cumprimento, cumulativo, de todos os requisitos estabelecidos em lei. Se observado o descumprimento de um deles a fiscalização deve proceder ao lançamento das contribuições devidas

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRESTAR INFORMAÇÕES DE INTERESSE DO INSS, POR INTERMÉDIO DA GFIP. DESCUMPRIMENTO. INFRAÇÃO. Constitui infração, punível com multa pecuniária, a empresa omitir, na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social GFIP, valores que constituam fatos geradores de contribuições previdenciárias, ou inserir, na mesma Guia, dados incorretos que provoquem alteração no cálculo das contribuições devidas

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Mauricio Dalri Timm do Valle, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado) e João Mauricio Vital (Presidente).

## **Relatório**

Consoante **DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO COMPROT N.º 10845.720815/201191** (fls. 02) e **RELATÓRIO FISCAL – REFISC** (fls. 92 a 146), o presente decorre do descumprimento de obrigações tributárias (principais e acessórias), representadas pelos seguintes Autos de Infração:

• **n.º 37.195.0686**

Relativo à contribuição previdenciária dos segurados, de que trata o art. 20 e 21 da Lei n.º 2.212, incidentes sobre as remunerações indiretas concedidas aos empregados (empréstimo não pago, mensalidade escolar e alimentação) e incidente sobre os valores pagos ao contribuinte individual (contador Rafael Max de Souza), nas competências de 01/2006 a 12/2007; Tal crédito, consolidado em 14/04/2011, importa em **R\$ 33.206,91**; já incluídos aí os juros e a multa de mora incidentes sobre o débito originário.

• **n.º 37.195.0694**

Relativo às contribuições previdenciárias, de que tratam os incisos I e II do art. 22 da Lei n.º 2.212, de 24/7/1991, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados e sobre as remunerações indiretas concedidas aos mesmos (empréstimo não pago, mensalidade escolar e alimentação), nas competências de 01/2006 a 12/2007 (inclusive 13º salário); e de que trata o inciso III do art. 22 da Lei n.º 2.212, de 24/7/1991, incidente sobre os valores pagos ao segurado contribuinte individual, nas competências de 01/2006 a 12/2007; Tal crédito, consolidado em 14/04/2011, importa em **R\$ 1.953.203,95**; já incluídos aí os juros e as multas de mora e de ofício incidentes sobre o débito originário.

• **n.º 37.195.0708**

Relativo às contribuições destinadas aos Terceiros (Entidades Fundos: FNDE, SESC, INCRA e SEBRAE), incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados e sobre as remunerações indiretas concedidas aos mesmos (empréstimo não pago, mensalidade escolar e alimentação), nas competências de 01/2006 a 12/2007 (inclusive 13º salário); Tal crédito, consolidado em 14/04/2011, importa em **R\$ 407.903,41**; já incluídos aí os juros e a multa de mora incidentes sobre o débito originário.

• **n.º 37.195.0678**

Relativo ao descumprimento de obrigação acessória, prevista no inciso II do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991 c/c o inciso II, §§ 13 ao XVII, do art. 225, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, em razão de ter deixado de

lançar em títulos próprios de sua contabilidade, o que foi despendido em gratuidade, de forma clara e objetiva. Além do que foram observados lançamentos que não possuem relação alguma com o fato contábil. Aplicada a multa de **R\$ 15.235,55**, ante a não ocorrência de agravante.

• **nº 37.195.0660**

Relativo ao descumprimento de obrigação acessória, prevista no inciso III, § 11, do art. 32 da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, c/c o inciso III do art. 225, do RPS (aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999), em razão de ter deixado de prestar todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização; Aplicada a multa de **R\$ 15.235,55**, ante a não ocorrência de agravante.

• **nº 37.195.0651**

Relativo ao descumprimento de obrigação acessória, prevista nos §§ 2º e 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, c/c o parágrafo único do art. 233 do RPS (aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999), em razão de ter deixado de apresentar livros e ou documentos; e

Aplicada a multa de **R\$ 15.235,55**, ante a não ocorrência de agravante.

• **nº 37.195.0716**

Relativo ao descumprimento de obrigação acessória, prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/1991, em razão da apresentação de GFIP com informações omissas, nas competências de 01/2006 a 12/2007 (inclusive 13º salário); e Aplicada a multa no valor de **R\$ 380.892,50**.

Acrescenta, o referido relatório, que:

i) o contribuinte se trata de uma associação civil de direito privado, com fins não econômicos, que possui a finalidade de executar ações e atividades de atendimento e proteção na área de assistência social, educação, qualificação profissional e a promoção da integração ao trabalho educativo de adolescentes;

ii) no período em questão (01/2006 a 12/2007) a entidade usufruiu indevidamente da isenção das contribuições sociais/previdenciárias, uma vez que não cumpriu com o requisito de que trata o inciso V do art. 55 da Lei nº 8.212/1991;

iii) nos documentos apresentados (livros contábeis e de atas, folhas de pagamento e documentos financeiros) foram constatadas diversas irregularidades, como segue:

=> adiantamentos de valores a empregados, sem que tenha havido o correspondente desconto em folha de pagamento, mas que foram contabilizados como empréstimos, porém, sem a apresentação de contratos, além do que existem empréstimos que se arrastam ano após ano, sem qualquer explicação pela entidade, e mais, não há critério para a baixa desses

empréstimos, que às vezes se dá por intermédio da folha de pagamento ou por depósito bancário;

=> pagamento pela realização de festa no valor de R\$ 16.000,00 (Buffet Roma);

=> pagamentos pela aquisição de três mil (3.000) brindes e por dois (2) televisores doados a empregados em razão de casamento e um (1) microondas, pelo reconhecimento de trabalho prestado;

=> pagamentos em pecúnia de mensalidades de cursos superiores para alguns empregados (de baixa renda) e ex aprendiz;

=> os valores dessas mensalidades pagas aos empregados foram considerados como remunerações indiretas;

=> não existe contrato de empréstimo com os funcionários e que os valores emprestados, não pagos, foram considerados como remunerações;

=> registros contábeis de despesas sem obediência aos princípios contábeis, conforme exigido pelo Conselho Federal de Contabilidade – CRC e pela Norma Brasileira de Contabilidade – NBC (Resolução nº 877/00, item 10 e 10.19), uma vez que não registra em contas específicas o que realmente foi despendido em gratuidade, de forma clara e objetiva, afim que permita verificar o que aplicou em gratuidade;

=> devida as irregularidades verificadas na sua escrituração contábil não conseguiu comprovar a aplicação da gratuidade mínima de 20 % (trinta por cento), de que trata o inciso VI do art. 3º do Decreto nº 2.536/1998 (vigente à época);

=> aplicação de renda e/ou receita em atividades diversas do seu objetivo social, o que constitui descumprimento do inciso IV do Decreto citado no item anterior;

iv) a entidade, intimada para tanto, informou que não possui convênio com o PAT Programa de Alimentação do Trabalhador e que forneceu cesta básica e vale refeição em dinheiro aos funcionários que recebem até 2 pisos, conforme Convenções Coletivas, além do que forneceu refeições aos adolescentes assistidos (aprendizes da parte prática);

v) deixou de informar em GFIP os valores pagos aos empregados em dinheiro, referentes às cestas básicas e vale refeição, bem como os valores correspondentes à alimentação/refeição fornecida;

=> os valores das despesas com educação superior pagas aos empregados;

=> os valores dos empréstimos não quitados concedidos aos empregados;

=> os valores pagos ao contador (contribuinte individual), Sr. Rafael Max de Souza;

vi) ao informar na GFIP o FPAS 639, foram suprimidas as contribuições sociais/previdenciárias devidas;

vii) a conduta da empresa configura, em tese, Crime de Sonegação Fiscal, previsto no art. 337A, inciso I, do Código Penal, na redação da pela Lei nº 9.983/2000, motivo pelo qual será elaborado Representação Fiscal para Fins Penais;

viii) em razão do advento da Medida Provisória – MP nº 449, de 04/12/2008, que alterou o valor da multa, efetuou-se a comparação desta com a vigente à época da ocorrência dos fatos tributários, para a aplicação da penalidade mais benéfica, em cumprimento do art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, como se verifica do demonstrativo anexo.

Notificado destes Autos de Infração no dia 27/04/2011, o sujeito passivo impugnou-os em 23/05/2011, na forma do expediente juntado às fls. 301 a 337, por meio do qual alega, em síntese, que:

O lançamento deve ser revisto de ofício, em decorrência de fatos não conhecidos pela fiscalização acerca de suas atividades, uma vez que a fiscalização se deu à distância, em aplicação do art. 149, VIII, do CTN e art. 65 da Lei nº 9.784/1999;

Qualquer imposição tributária, como a aqui questionada, fere o princípio do não confisco, previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal;

A necessidade de provar 20 % de gastos com gratuidade é aplicável nos casos de estabelecimentos de ensino, que possuem finalidade lucrativa, mas que esse não é o seu caso;

Relativamente ao pagamento de um Buffet, não houve o citado desvio de finalidade porque o recurso era do Banco do Brasil, para promover esse Banco junto à comunidade;

Os adiantamentos e empréstimos a funcionários somaram R\$ 16.352,57, que além de não prejudicar o desenvolvimento de suas atividades, são normais e não significam desvio de recursos;

A despesa com brindes objetivou divulgar a entidade, no sentido de angariar novas empresas parceiras;

Os agraciados com televisores e microondas prestaram relevantes serviços à instituição;

Em casos análogos, conforme decisões que transcreve, a Receita Federal e o Conselho de Recursos da Previdência Social tem agido acertadamente, como por exemplo, se uma igreja mantém uma livraria não retira dela o direito à imunidade, assim como um clube, que mantém uma cantina, não perde a isenção;

Por aplicar mais de 90 % dos seus recursos em gratuidade está isenta das contribuições exigidas, pelo que requer a nulidades dos Autos de Infração correspondentes e, por via de consequência, os Autos relativos às obrigações acessórias. Junta documentos (fls. 340 a 920).

A DRJ Campinas, na análise da impugnação e de toda a documentação e manifestações até o momento apresentadas manifestou seu entendimento no seguinte sentido :

**Da ação fiscal e da revisão**

Pretende a Autuada que o lançamento seja revisto, em decorrência de fatos não conhecidos pela fiscalização acerca de suas atividades, uma vez que a ação fiscal se deu à distância, em aplicação do art. 149, inciso VIII, do CTN e art. 65 da Lei nº 9.784/1999.

Em que pese a Autuada não tenha indicado e/ou comprovado qual(is) fato(s) não foi(ram) conhecido(s) pela fiscalização, que, nas palavras da Autuada, poderia(m) sugerir alguma revisão das autuações, é de se lembrar que, para a fruição da isenção das contribuições sociais/previdenciárias, as entidades beneficentes de assistência social devem atender exigências estabelecidas em lei, conforme estabelece o art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

Trata-se de norma de eficácia contida, eis que dependente de integração normativa para a fixação dos pressupostos a serem observados para o exercício do direito cabendo à lei ordinária prescrever os requisitos e as condições para que a Entidade Beneficente de Assistência Social, possa, de fato, gozar da isenção.

Embora o art. 55 da Lei nº 8.212/1991 – que tratava da isenção das contribuições previdenciárias – tenha sido revogado pela Medida Provisória nº 446, de 07/11/2008, que foi convertida na Lei nº 12.101, de 12/11/2009, não se deve esquecer o disposto no artigo 144 do Código Tributário Nacional CTN.

Note-se, portanto, que o lançamento possui caráter retrospectivo e se reporta, quanto aos aspectos materiais, à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, regendo-se pela lei então vigente, ainda que, posteriormente, modificada ou revogada. Assim, a regra geral, é que o fato regula-se juridicamente pela lei em vigor na época de sua ocorrência.

A lei incide sobre o fato que, concretizando sua hipótese de incidência, acontece durante o tempo em que é vigente. Surgindo uma lei nova para regular fatos do mesmo tipo, ainda assim, aqueles fatos acontecidos durante a vigência da lei anterior foram por ela qualificados juridicamente e a eles, portanto, aplica-se a lei antiga.

Assim, para o período da ação fiscal (01/01/2006 a 31/12/2007), devem ser aplicados os dispositivos previstos no art. 55 da Lei nº 8.212/1991.

Note-se que para usufruir do direito de isenção das contribuições sociais/previdenciárias a entidade dever cumprir, CUMULATIVAMENTE, todos os requisitos do art. 55. O que significa dizer que na hipótese de descumprimento de um desses requisitos cabe ao Fisco adotar as providências necessárias à cobrança das contribuições que deixaram de ser recolhidas, adotando as disposições contidas no art. 32 e §§ 1º e 2º, da Lei 12.101/2009.

Uma vez demonstrado que a exigibilidade das contribuições está fundamentada na legislação aplicável e em plena vigência na época da ocorrência dos fatos geradores, ao agente público, por estar atrelado ao princípio da legalidade, resta o dever de seguir e aplicar os mandamentos impostos por essa legislação, não podendo dela se afastar, sob pena de ser responsabilizado por esse ato.

Portanto, a atividade da autoridade administrativa encontra-se vinculada aos dispositivos normativos vigentes, não podendo afastar sua aplicação, nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN e do art. 116, inciso III, da Lei n.º 8.112, de 11/12/1990.

Dessa forma, ao constatar situações que implicassem no descumprimento dos requisitos obrigatórios à fruição da isenção, como acima relatado, restaria à autoridade fiscal adotar os procedimentos legais previstos, no caso, a lavratura dos competentes Autos de Infração por descumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias, como se procedeu.

Registre-se que foram diversas as irregularidades encontradas, como se observa do Relatório Fiscal (fls. 92 a 146), as quais apresentamos, sinteticamente, abaixo:

Adiantamentos de valores a empregados, sem que tenha havido o correspondente desconto em folha de pagamento, mas que foram contabilizados como empréstimos, porém, sem a apresentação de contratos, além do que existem empréstimos que se arrastam ano após ano, sem qualquer explicação pela entidade, e mais, não há critério para a baixa desses empréstimos, que às vezes se dá por intermédio da folha de pagamento ou por depósito bancário;

Pagamento pela realização de festa no valor de R\$ 16.000,00 (Buffet Roma);

Pagamentos pela aquisição de três mil (3.000) brindes e por dois (2) televisores doados a empregados em razão de casamento e um (1) microondas, pelo reconhecimento de trabalho prestado;

Pagamentos em pecúnia de mensalidades de cursos superiores para alguns empregados (de baixa renda) e ex aprendiz;

Os valores dessas mensalidades pagas aos empregados foram considerados como remunerações indiretas;

Não existe contrato de empréstimo com os funcionários e que os valores emprestados, não pagos, foram considerados como remunerações;

Registros contábeis de despesas sem obediência aos princípios contábeis, conforme exigido pelo Conselho Federal de Contabilidade – CRC e pela Norma Brasileira de Contabilidade – NBC (Resolução nº 877/00, item 10 e 10.19), uma vez que não registra em contas específicas o que realmente foi despendido em gratuidade, de forma clara e objetiva, afim que permita verificar o que aplicou em gratuidade;

Não conseguiu comprovar a aplicação da gratuidade mínima de 20 % (trinta por cento), de que trata o inciso VI do art. 3º do Decreto nº 2.536/1998 (vigente à época);

E aplicação de renda e/ou receita em atividades diversas do seu objetivo social, o que constitui descumprimento do inciso IV do Decreto citado no item anterior. Em face dessas irregularidades a Autuada se manifestou, como se demonstrará.

#### Dos empréstimos

Relativamente aos empréstimos aos funcionários alegou a Autuada que os mesmos não prejudicaram o desenvolvimento de suas atividades, além do que são normais e não significam desvio de recursos.

Ora, independentemente, se esses empréstimos interferiram no desenvolvimento de suas atividades, o fato é que não existe fundamento legal para essa prática, além do que o empréstimo a empregado, sem a comprovação de que o correspondente valor foi devolvido, constitui remuneração indireta.

Some-se a isso que a Autuada é uma entidade sem fins lucrativos e que, portanto, repetindo, para se valer da pretensa isenção das contribuições sociais/previdenciárias deve cumprir, cumulativamente, todos os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, dentre os quais destacamos o inciso III, correspondente à posse do Certificado de Entidade Beneficente de

Assistência Social, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos. Pelo que deve a entidade comprovar anualmente, em gratuidade, pelo menos vinte por cento da receita bruta, conforme exige o Decreto n.º 2.536, de 6/4/1998, art. 3º, inciso VI.

Note-se, portanto, que o direito à isenção pressupõe a aplicação, em gratuidade, de pelo menos vinte por cento de sua receita, além do que a mesma nunca poderá ser inferior à isenção usufruída. E, ainda, que não consta desses dispositivos que tal exigência somente se aplica aos estabelecimentos de ensino, como alega a Autuada.

Conforme relato fiscal, devida as irregularidades verificadas na escrituração contábil, como será demonstrado adiante, a Autuada não conseguiu comprovar a aplicação da gratuidade mínima de 20 % (trinta por cento).

- Do Buffet e dos brindes e presentes

No que se refere ao pagamento de um Buffet e/ou a intermediação para a realização do mesmo e, ainda, sobre o pagamento de brindes e presentes a empregados, à parte da controvérsia estabelecida pela Autuada, é importante lembrar que a entidade possui a finalidade de executar ações e atividades de atendimento e proteção na área de assistência social, educação, qualificação profissional e a promoção da integração ao trabalho educativo de adolescentes, conforme Estatuto Social, datado de 28/12/2004. O que significa dizer que tais pagamentos ou intermediação não se incluem na sua finalidade.

Com efeito, ante a constatação de que não possui direito a usufruir da isenção das contribuições sociais/previdenciárias, os lançamentos fiscais devem ser mantidos.

Ressalte-se que as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais (Auto de Infração n.º 37.195.0686), de que tratam, respectivamente, os art. 20 e 21 da Lei n.º 8.212/1991, serão sempre devidas, ainda que possuísse a condição de isenta, isto porque somente foram alcançadas pela isenção, na forma do art. 55 da Lei n.º 8.212/1991, as contribuições previstas nos artigos 22 e 23 dessa mesma Lei.

#### Das obrigações acessórias

Em que pese a Autuada não tenha impugnado, especificamente, qualquer das infrações cometidas, é de se destacar que foram lavrados Autos de Infração pelo descumprimento de diversas obrigações acessórias, a saber

- n.º 37.195.0660

Por não ter apresentado os esclarecimentos necessários à fiscalização relativamente à gratuidade concedida, embora devidamente intimada para tanto.

- n.º 37.195.0651

Em razão de sua escrituração contábil se apresentar deficitária, quer porque não obedeceu aos princípios contábeis, quer porque se apresentou omissa em face de diversos fatos contábeis.

- n.º 37.195.0716

Por ter apresentado GFIP com informações omissas no que se refere a fatos geradores de contribuições previdenciárias.

- n.º 37.195.0678

Por ter deixado de lançar em títulos próprios de sua contabilidade, o que foi despendido em gratuidade, de forma clara e objetiva. Além do que foram observados lançamentos que não possuem relação alguma com o fato contábil.

Registre-se que o Diário é um livro obrigatório pela legislação comercial. Por ser obrigatório, o Diário está sujeito às formalidades legais extrínsecas e intrínsecas, a saber:

Deve ser encadernado com folhas numeradas, seguidamente. Deverá conter, ainda, os termos de abertura e de encerramento e ser submetido à autenticação do órgão competente do Registro do Comércio (Extrínsecas). A escrituração será completa, em idioma e moedas nacionais, em forma mercantil, com individualização e clareza, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, rasuras, emendas e transportes para as margens (Intrínsecas).

Ocorreu que a escrituração contábil da Autuada não possui a individualização e clareza exigidas, ou seja, não atende às formalidades intrínsecas, uma vez que a contabilidade não registra em contas específicas o que foi realmente gasto com gratuidade, de forma clara e objetiva.

Acrescente-se a isso que o Conselho Federal de Contabilidade, por intermédio da Resolução CFC n.º 877, de 18/04/2000 (vigente à época), estabeleceu critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros dos componentes e variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem divulgadas em nota explicativa das entidades sem finalidade de lucros. Entretanto, a escrituração contábil da Autuada não se apresenta dessa forma, como restou evidenciado pela fiscalização. Ademais, vale lembrar que o referido Conselho, por meio da Resolução n.º 1.121/2008:

Nesse passo, é do interesse da fiscalização tributária, na condição de usuária das informações contábeis da empresa, para aferição do exato valor concedido em gratuidade, que seja escriturado de forma clara e objetiva. Além do mais, a mesma resolução prevê que as Demonstrações contábeis preparadas sob a égide desta Estrutura Conceitual objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários.

Ao tratar da confiabilidade como atributo das informações contábeis, a Resolução referida estabeleceu normas. O fato é que o procedimento da entidade acaba por contrariar regras contábeis básicas. E isto afeta em muito a sua confiabilidade, porquanto pode induzir o Auditor Fiscal a erros.

Com efeito, temos que tais Autos de Infração foram oportuna e devidamente lavrados. Razão pela qual devem ser mantidos.

Do não confisco

Diz a Autuada que qualquer imposição tributária, como a aqui questionada, fere o princípio do não confisco, previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal.

Diante dessa alegação, temos que não pode a autoridade administrativa deixar de aplicar as normas jurídicas em questão a pretexto de que elas levam ao confisco, ou por qualquer outra circunstância não prevista em lei, eis que sua atividade é plenamente vinculada, ou seja, o administrador deve pautar toda a sua conduta secundum legem.

Outro não é o entendimento que exsurge da interpretação do art. 37 da Constituição Federal, em cujo texto se verifica que o primeiro mandamento imposto à Administração Pública é o chamado “princípio da legalidade”, a significar que todos os seus órgãos, entidades e agentes devem obediência à lei.

Ainda, cumpre reiterar que as leis e atos normativos nascem com absoluta presunção de validade, a qual só pode ser elidida pelo Poder Judiciário, dentro das competências que a ele foram atribuídas pela Superlei. Noutros termos, à Administração Pública falece competência para afastar a aplicabilidade das normas legais regularmente postas em vigor, a pretexto de sua inconformidade com o Texto Supremo.

Acrescente-se que a conduta da Administração Pública deve sempre estar de acordo com os princípios gerais que lhe são afetos, tais como a legalidade, a impessoalidade, a moralidade, a

publicidade e a eficiência (CF, art. 37, caput) e os específicos, como motivação, razoabilidade, proporcionalidade, segurança jurídica e interesse público (Lei n.º 9.784/99, art. 2.º, caput). Pois, as autoridades administrativas não têm interesse subjetivo a defender. Devem, pois, exercer suas funções dentro do que a lei prescreve, aplicando-a desinteressadamente.

#### Das decisões do CARF

Alega a Autuada que em casos análogos, conforme decisões que transcreve, a Receita Federal e o Conselho de Recursos da Previdência Social CRPS tem agido acertadamente, como por exemplo, se uma igreja mantém uma livraria não retira dela o direito à imunidade, assim como um clube, que mantém uma cantina, não perde a isenção.

Relativamente às decisões que transcreve, proferidas pelo CARF Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e pelo CRPS, é de se ressaltar que as mesmas trataram de situação diversas à da Autuada.

Decisão n.º 655/97 da 6ª Região Fiscal – Refere-se a doação recebida pela entidade;

Decisão n.º 72/98 da 9ª Região Fiscal – Refere-se a entidade que realiza atividade comercial de bar e lanchonete dentro de suas dependências e em benefícios de seus usuários; e

Decisão CRPS n.º 35464002062200415/4ª CaJ – Refere-se à remuneração de diretores pelo exercício de atividades diversas das estatutárias.

Quer dizer, não se pode afirmar que alguma dessas decisões possua semelhança com as situações presenciadas na Autuada, quais sejam: de conceder empréstimo a empregados sem a devida comprovação; de concessão de gratuidade de valor inferior a vinte por cento; de exercer atividade diversa do seu objeto social; e do descumprimento de obrigações acessórias.

Com efeito, as referências feitas às decisões daqueles órgãos julgadores são totalmente inoportunas e/ou inapropriadas.

#### Dos documentos juntados

Em que pese a maioria dos documentos juntados não se refira ao período em questão (01/2006 a 12/2007), temos que os demais não permitem qualquer alteração do procedimento fiscal, quer porque grande parte dos mesmos já foram observados pela fiscalização, quer porque outra parte nada comprova, isto é, relativamente ao almejado direito de usufruir da isenção das contribuições sociais/previdenciárias.

#### Conclusão

Ante a todo o exposto, voto no sentido de se considerar improcedente a impugnação relativa ao Processo n.º 10845.720815/201191 (Autos de Infração n.º 37.195.0686, n.º 37.195.0694, n.º 37.195.0708, n.º 37.195.0678, n.º 37.195.0651 e n.º 37.195.0716), mantendo-se os créditos previdenciários por meio dele constituído.

Em sede de Recurso Voluntário, o contribuinte segue sustentando o quanto alegado anteriormente, rogando seja afastado o crédito tributário lançado.

É o relatório do essencial.

## Voto

Conselheira Fernanda Melo Leal, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

Primeiramente, pretende a Autuada que o lançamento seja revisto, em decorrência de fatos supostamente não conhecidos pela fiscalização acerca de suas atividades.

Repita-se que para a fruição da isenção das contribuições sociais/previdenciárias, as entidades beneficentes de assistência social devem atender exigências estabelecidas em lei, conforme estabelece o art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

Embora o art. 55 da Lei n.º 8.212/1991 – que tratava da isenção das contribuições previdenciárias – tenha sido revogado pela Medida Provisória n.º 446, de 07/11/2008, que foi convertida na Lei n.º 12.101, de 12/11/2009, não se deve esquecer o disposto no artigo 144 do Código Tributário Nacional CTN.

Note-se, portanto, que o lançamento possui caráter retrospectivo e se reporta, quanto aos aspectos materiais, à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, regendo-se pela lei então vigente, ainda que, posteriormente, modificada ou revogada. Assim, a regra geral, é que o fato regula-se juridicamente pela lei em vigor na época de sua ocorrência.

A lei incide sobre o fato que, concretizando sua hipótese de incidência, acontece durante o tempo em que é vigente. Surgindo uma lei nova para regular fatos do mesmo tipo, ainda assim, aqueles fatos acontecidos durante a vigência da lei anterior foram por ela qualificados juridicamente e a eles, portanto, aplica-se a lei antiga. Assim, para o período da ação fiscal (01/01/2006 a 31/12/2007), devem ser aplicados os dispositivos previstos no art. 55 da Lei n.º 8.212/1991.

Merece seja repetido que para usufruir do direito de isenção das contribuições sociais/previdenciárias a entidade dever cumprir, **CUMULATIVAMENTE**, todos os requisitos do art. 55, acima transcritos. O que significa dizer que na hipótese de descumprimento de um desses requisitos cabe ao Fisco adotar as providências necessárias à cobrança das contribuições que deixaram de ser recolhidas, adotando as disposições contidas no art. 32 e §§ 1º e 2º, da Lei 12.101/2009.

Uma vez demonstrado que a exigibilidade das contribuições está fundamentada na legislação aplicável e em plena vigência na época da ocorrência dos fatos geradores, ao agente público, por estar atrelado ao princípio da legalidade, resta o dever de seguir e aplicar os mandamentos impostos por essa legislação, não podendo dela se afastar, sob pena de ser responsabilizado por esse ato. Portanto, a atividade da autoridade administrativa encontra-se vinculada aos dispositivos normativos vigentes, não podendo afastar sua aplicação, nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN e do art. 116, inciso III, da Lei n.º 8.112, de 11/12/1990.

Dessa forma, ao constatar situações que implicassem no descumprimento dos requisitos obrigatórios à fruição da isenção, como acima relatado, restaria à autoridade fiscal adotar os procedimentos legais previstos, no caso, a lavratura dos competentes Autos de Infração por descumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias, como se procedeu.

Ratifique-se que foram diversas as irregularidades encontradas, como se observa do Relatório Fiscal (fls. 92 a 146). Repitamos:

=> adiantamentos de valores a empregados, sem que tenha havido o correspondente desconto em folha de pagamento, mas que foram contabilizados como empréstimos, porém, sem a apresentação de contratos, além do que existem empréstimos que se arrastam ano após ano, sem qualquer explicação pela entidade, e mais, não há critério para a baixa desses empréstimos, que às vezes se dá por intermédio da folha de pagamento ou por depósito bancário;

=> pagamento pela realização de festa no valor de R\$ 16.000,00 (Buffet Roma);

=> pagamentos pela aquisição de três mil (3.000) brindes e por dois (2) televisores doados a empregados em razão de casamento e um (1) microondas, pelo reconhecimento de trabalho prestado;

=> pagamentos em pecúnia de mensalidades de cursos superiores para alguns empregados (de baixa renda) e ex aprendiz;

=> os valores dessas mensalidades pagas aos empregados foram considerados como remunerações indiretas;

=> não existe contrato de empréstimo com os funcionários e que os valores emprestados, não pagos, foram considerados como remunerações;

=> registros contábeis de despesas sem obediência aos princípios contábeis, conforme exigido pelo Conselho Federal de Contabilidade – CRC e pela Norma Brasileira de Contabilidade – NBC (Resolução nº 877/00, item 10 e 10.19), uma vez que não registra em contas específicas o que realmente foi despendido em gratuidade, de forma clara e objetiva, afim que permita verificar o que aplicou em gratuidade;

=> não conseguiu comprovar a aplicação da gratuidade mínima de 20 % (trinta por cento), de que trata o inciso VI do art. 3º do Decreto nº 2.536/1998 (vigente à época); e

=> aplicação de renda e/ou receita em atividades diversas do seu objetivo social, o que constitui descumprimento do inciso IV do Decreto citado no item anterior. Em face dessas irregularidades a Autuada se manifestou.

Quanto às obrigações acessórias, em que pese a Autuada não tenha impugnado, especificamente, qualquer das infrações cometidas, é de se destacar que foram lavrados Autos de Infração pelo descumprimento de diversas obrigações acessórias, a saber:

• **nº 37.195.0660** – Por não ter apresentado os esclarecimentos necessários à fiscalização relativamente à gratuidade concedida, embora devidamente intimada para tanto.

• **nº 37.195.0651** – em razão de sua escrituração contábil se apresentar deficitária, quer porque não obedeceu aos princípios contábeis, quer porque se apresentou omissa em face de diversos fatos contábeis.

• **nº 37.195.0716** – Por ter apresentado GFIP com informações omissas no que se refere a fatos geradores de contribuições previdenciárias.

• **n.º 37.195.0678** – Por ter deixado de lançar em títulos próprios de sua contabilidade, o que foi despendido em gratuidade, de forma clara e objetiva. Além do que foram observados lançamentos que não possuem relação alguma com o fato contábil.

Registre-se que o Diário é um livro obrigatório pela legislação comercial. Por ser obrigatório, o Diário está sujeito às formalidades legais extrínsecas e intrínsecas, a saber: deve ser encadernado com folhas numeradas, seguidamente. Deverá conter, ainda, os termos de abertura e de encerramento e ser submetido à autenticação do órgão competente do Registro do Comércio (Extrínsecas). A escrituração será completa, em idioma e moedas nacionais, em forma mercantil, **com individualização e clareza**, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, rasuras, emendas e transportes para as margens (Intrínsecas).

Ocorreu que a escrituração contábil da Autuada não possui a individualização e clareza exigidas, ou seja, não atende às formalidades intrínsecas, uma vez que a contabilidade não registra em contas específicas o que foi realmente gasto com gratuidade, de forma clara e objetiva. Acrescente-se a isso que o Conselho Federal de Contabilidade, por intermédio da Resolução CFC n.º 877, de 18/04/2000 (vigente à época), estabeleceu critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros dos componentes e variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem divulgadas em nota explicativa das entidades sem finalidade de lucros. Entretanto, a escrituração contábil da Autuada não se apresenta dessa forma, como restou evidenciado pela fiscalização.

O fato é que o procedimento da entidade acaba por contrariar regras contábeis básicas. E isto afeta em muito a sua confiabilidade, porquanto pode induzir o Auditor Fiscal a erros. Com efeito, temos que tais Autos de Infração foram oportuna e devidamente lavrados. Razão pela qual devem ser mantidos.

Diz a Autuada que qualquer imposição tributária, como a aqui questionada, fere o princípio do não confisco, previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal. Diante dessa alegação, temos que não pode a autoridade administrativa deixar de aplicar as normas jurídicas em questão a pretexto de que elas levam ao confisco, ou por qualquer outra circunstância não prevista em lei, eis que sua atividade é plenamente vinculada, ou seja, o administrador deve pautar toda a sua conduta *secundum legem*. Outro não é o entendimento que exsurge da interpretação do art. 37 da Constituição Federal, em cujo texto se verifica que o primeiro mandamento imposto à Administração Pública é o chamado “princípio da legalidade”, a significar que todos os seus órgãos, entidades e agentes devem obediência à lei.

Pelo exposto, entendo que no caso em comento, baseando-se nas argumentações e documentações apresentadas ao longo dos autos do presente processo, entendo que deve ser NEGADO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

**CONCLUSÃO:**

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso, nos moldes acima expostos.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal