



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10920.723791/2013-44
ACÓRDÃO	2102-003.759 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ASSOCIACAO EDUCACIONAL LUTERANA BOM JESUS - IELUSC
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2022

RECURSO VOLUNTÁRIO. INTIMAÇÃO ELETRÔNICA EM PROCESSO INICIADO FISICAMENTE. ALTERAÇÃO DA SISTEMÁTICA DE MEIOS QUE GARANTAM A INTIMAÇÃO DE SEGURANÇA JURÍDICA. RECURSO CONSIDERADO TEMPESTIVO.

Reputa-se nula a intimação realizada eletronicamente em processo iniciado por meio de intimação física, e sem que haja nos autos demonstração cabal do contribuinte de opção pelo Domicílio Tributário Eletrônico – DTE ou ato específico no processo asseverando a alteração na forma de intimação, merecendo conhecimento, no entanto, o Recurso Voluntário eventualmente interposto. Assim, a ausentes meios que garantam a segurança jurídica da alteração da forma de intimação do contribuinte, da forma física para a eletrônica, sem que tenha havido opção pelo Domicílio Tributário Eletrônico – DTE – e sem que haja havido ato específico no processo asseverando a alteração, merece conhecimento o Recurso Voluntário interposto, ainda que a destempo após a ciência ficta de intimação eletrônica, mas interposto em processo iniciado por meio de intimações na forma física e interposto ainda que não tenha havido a intimação do acórdão recorrido em sua forma física.

ALEGAÇÕES SEM PROVA. DESCONSIDERAÇÃO.

Alegar sem provar equivale a não alegar. Sem as devidas provas tendentes à demonstração fática de suposta inclusão indevida de valores de natureza indenizatória em base de cálculo de contribuição social, o argumento não pode prosperar.

PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE. ÔNUS DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA.

O recurso voluntário interposto, apesar de ser de livre a fundamentação e tangenciado pelo princípio do formalismo moderado, deve ser pautado pelo princípio da dialeticidade, enquanto requisito formal genérico dos recursos. As razões recursais precisam conter os pontos de discordância com os motivos de fato e/ou de direito, impugnando especificamente a decisão recorrida.

CEBAS. RENOVAÇÃO POSTERIOR. IRRELEVÂNCIA PARA AFASTAMENTO DO CRÉDITO CONSTITUÍDO.

A renovação posterior do CEBAS não elide os fundamentos do lançamento fiscal baseados em descumprimentos apurados de normas legais durante o período fiscalizado.

GRATUIDADES. INCLUSÃO INDEVIDA DE PROJETOS. REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DEFICIENTE. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MANUTENÇÃO DO CRÉDITO.

Demonstrado que os registros de gratuidade incluíram projetos desconformes com os critérios legais, bem como a remuneração de dirigentes estatutários e falhas na escrituração contábil, impõe-se a manutenção dos autos de infração.

RECURSO VOLUNTÁRIO CONHECIDO E NÃO PROVIDO.**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

YENDIS RODRIGUES COSTA – Relator

Assinado Digitalmente

CLEBERSON ALEX FRIESS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Jose Marcio Bittes, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa, Cleberson Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão n.º 207-35.703 (fls. 511/564), de 25/09/2014, prolatado pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (DRJ/FNS), cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação do sujeito passivo (fls. 399/412):

2. O acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

ISENÇÃO. ENTIDADE FILANTRÓPICA. PERCENTUAL GRATUIDADE. SUSPENSÃO DO BENEFÍCIO FISCAL.

Não faz jus à isenção das contribuições previdenciárias e de terceiros a entidade que não aplica o percentual mínimo de 20% de sua receita em gratuidade de assistência social beneficente aos necessitados abrangidos pela Lei Orgânica da Assistência Social. Cabível o lançamento fiscal referente ao período em que a entidade descumpre os requisitos para manutenção de entidade beneficente.

ISENÇÃO. CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ART. 14 CTN. NÃO APLICAÇÃO.

O benefício da isenção das contribuições sociais, previsto no art. 195 da Constituição Federal, encontra-se regulamentado em legislação específica (Lei 8.212/91 e posteriores), sem aplicação o disposto no art. 14 do CTN que trata de isenção de imposto. DIREITO ADQUIRIDO À ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA. REQUISITOS DA LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE.

Não há direito adquirido à isenção sob forma perpétua. Para manutenção do benefício fiscal a entidade deve se amoldar aos novos requisitos da legislação superveniente. REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTE. IMPEDIMENTO.

Não faz jus à manutenção do benefício fiscal a entidade que remunera seus dirigentes, por expressa vedação legal.

CONTABILIDADE DA ENTIDADE. SEGREGAÇÃO DAS GRATUIDADES.

A contabilidade da entidade deve segregar em contas específicas as gratuidades promovidas de assistência social, nos termos determinados pela legislação. ISENÇÃO. ENTIDADE FILANTRÓPICA. OBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS.

Para usufruir o benefício de isenção a entidade deve obediência aos princípios contábeis, dentre os quais o da oportunidade e da competência.

ISENÇÃO. ENTIDADE FILANTRÓPICA. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO ACESSÓRIA TRIBUTÁRIA.

Para fruição do benefício da isenção a entidade deve cumprir fielmente as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária.

MULTA. JUROS E TAXA SELIC.

As contribuições sociais, quando não recolhidas nos prazos previstos na legislação, sujeitam à incidência de juros, multa e aplicação da taxa SELIC.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

LIVROS RELACIONADOS COM CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. NÃO EXIBIÇÃO OU APRESENTAÇÃO DEFICIENTE.

Constitui infração deixar a empresa de exibir livros relacionados com as contribuições sociais previdenciárias, ou apresentá-los de maneira deficiente.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

ALEGACOES DE INCONSTITUCIONALIDADE. LIMITES DE COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

3. Extraí-se do Relatório Fiscal (fls. 42/60) que o processo administrativo é composto de 3 (três) Autos de Infração (AI), relativamente a fatos geradores ocorridos no período de 01/2010 a 12/2012, com valor total constante na fl. 02 de R\$ 13.847.147,50 (fl. 2) nos seguintes termos:

(i) AI DEBCAD n.º 51.040.583-5, compreende as contribuições patronais e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT), que tiveram como fatos geradores as remunerações de segurados empregados e contribuintes individuais no período de 01/2010 a 12/2012, cujo valor consolidado em 27/01/2014 corresponde a R\$ 11.397.681,79, conforme Discriminativo do Débito (DD) de fls. 7 a 15;

(ii) AI DEBCAD n.º 51.009.584-3, compreende as contribuições para as terceiras entidades e fundos (FNDE, INCRA, SEBRAE e SESC), que tiveram como fatos geradores as remunerações de segurados empregados no período de 01/2010 a

12/2012, cujo valor consolidado em 27/01/2014 corresponde a R\$ 2.431.337,28, conforme Discriminativo do Débito (DD) de fls. 26 a 32; e (iii) AI DEBCAD n.º 51.040.585-1, por descumprimento de obrigação acessória (apresentação de documentos e livros contábeis sem formalidades legais), cujo valor em 27/01/2014 corresponde a R\$ 18.128,43, conforme fl. 40.

4. Consta do Relatório Fiscal que os créditos lançados, baseados no art. 32, caput e §§ da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, decorrem do não preenchimento dos requisitos para fruição da isenção das contribuições sociais, nestes termos:

- a) não remuneração de dirigentes (art. 29, inc. I, da Lei n.º 12.101/2009);
- b) escrituração contábil regular que registre as aplicações em gratuidades de forma segregada (art. 29, inc. IV, da Lei n.º 12.101/2009);
- c) cumprimento de obrigações acessórias previstas na legislação tributária (art. 29, inc. VI, da Lei n.º 12.101/2009).

5. Nos autos consta ainda que os processos referentes à renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) da Associação Educacional Luterana Bom Jesus/IELUSC, para o período de 01/01/2007 a 31/12/2009, obteve deferimento junto ao Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) e, para os períodos posteriores, os processos estariam em curso e análise por parte do Ministério da Educação (MEC).

6. Ciente da lavratura dos autos de infração, em 28/02/2014, o sujeito passivo impugnou o lançamento fiscal (impugnação de fls. 390/412). Em síntese, apresentou os seguintes argumentos de fato e de direito para a improcedência do crédito tributário:

- a) em sede de preliminar (fl. 400), que a contribuinte teria cumprido todos os requisitos legais, mediante comprovação com base em documentação inclusa e, por essa razão, teria direito adquirido à imunidade das contribuições sociais;
- b) quanto ao mérito (fls. 402 e seguintes), refutou as alegações da fiscalização segundo a qual não teriam sido empregados 20% da receita efetiva em gratuidades, que teriam sido remunerados dirigentes da entidade, que a escrituração contábil teria sido deficiente, e registros de fatos contábeis com base em fatos inexistentes.

7. Intimada da decisão de piso, por meio de intimação eletrônica, com ciência ficta em 26/12/2014 (conforme informação constante em certidão de fl. 569), a recorrente apresentou recurso voluntário em 13/03/2015 (fls. 2057/2095).

8. Em seu Recurso Voluntário, o sujeito passivo apresenta:

- (i) preliminares de nulidade de citação, conexão e preliminares “complementares” (fl. 2069);
- (ii) no mérito, refuta os argumentos da DRJ, buscando defender que não teria havido registro de projetos irregularmente incluídos como gratuidades (fl. 2085);

que não teria havido remuneração a dirigentes (fl. 2088); que não teria havido registro errôneo de fatos contábeis na contabilização anual (fl. 2090); que os históricos de registros contábeis não eram deficientes (fl. 2092); que “equívocos administrativos” (fl. 2093) não poderiam ser denominados de “fatos inexistentes”.

9. Vale registrar que, em suas razões de mérito, repete as mesmas razões de defesa trazidas na peça de impugnação.

10. Ao fim, requer a entidade contribuinte o provimento de seu Recurso Voluntário e a improcedência do lançamento atacado.

11. Nas fls. 2716-2726, consta petição da instituição contribuinte apresentando informação que entendeu se tratar de “fatos supervenientes”, a saber:

(i) teria ocorrido fato superveniente: a renovação do CEBAS da instituição contribuinte, o que teria ocorrido por meio da Portaria nº 491/2020 (fl. 2717), do Ministério da Educação, validando-se o período de 01/01/2010 a 31/12/2014;

(ii) teria ocorrido a renovação, inclusive, do CEBAS da instituição contribuinte relativa ao período de 01/01/2015 a 31/12/2017, à luz da Portaria do Ministério da Educação nº 1.247/2021 (fl. 2718);

(iii) que o deferimento do CEBAS seria o atestado declaratório do cumprimento das obrigações legais, à luz da Súmula STJ n.º 612 (fl. 2719);

(iv) que, concedido o CEBAS, a entidade haveria de usufruir os benefícios da imunidade (fl. 2722);

(v) que o deferimento do CEBAS importaria a preclusão de todos os argumentos utilizados pela fiscalização para afastar a imunidade do IELUSC (fl. 2726).

12. Vale acrescentar o fato de que o processo teve início com intimações físicas, e, considerando a ciência ficta em 26/12/2014 (conforme informação constante em certidão de fl. 569), a Turma julgadora expediu Resolução nº 2102-000.209, de 2 de outubro de 2024, fls. 2733/2741, buscando esclarecer em diligência se teria havido a opção pelo Domicílio Tributário Eletrônico – DTE por parte da instituição contribuinte ou se teria havido algum ato do processo informando ao contribuinte a prática de atos eletrônicos, à luz do Acórdão nº 9101-004.088 – 1ª Turma do CSRF/CARF.

13. Em resposta da diligência, fls. 2747/2750, a **Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil / Equipe Nacional de Contencioso Administrativo**, esclareceu que o documento que havia sido desentranhado (juntado nas fls. 2743 e 2744) não se referia a opção por DTE nem à possibilidade de prática de atos eletrônicos no processo, tendo ainda a unidade diligenciadora apresentado resumo das adesões ao DTE (fl. 2745), indicando que teria havido uma adesão ao DTE em 19/06/2012 (**obs: não há identificação do CPF do Usuário da Operação**), um cancelamento em 03/03/2015 (**obs: não há identificação do CPF do Usuário da Operação; inclusive com mensagem da RFB de que a situação cadastral do contribuinte seria incompatível com a opção pelo DTE**), e nova adesão em 03/03/2015 realizada pelo Usuário de CPF nº 003.882.979-72).

14. Em resposta à diligência, a instituição contribuinte, fl. 2757/2760, defende que a suposta adesão ao DTE é confusa, inconclusiva e não comprova, com segurança, a efetiva realização na data sugerida.

15. É o relatório, no que interessa ao feito.

VOTO

Conselheiro **Yendis Rodrigues Costa**, Relator

Juízo de admissibilidade

16. A instituição contribuinte tomou ciência ficta em 26/12/2014, conforme certidão de fl. 569, o que resulta concluir que, **supostamente**, o prazo para interposição de Recurso Voluntário teria se encerrado em 27/01/2015.

17. Supostamente, pelo fato de que teria em tese havido adesão da contribuinte ao DTE em 19/06/2012 (fl. 2747), sem que tenha sido indicado o CPF do usuário que teria feito a suposta adesão, o que denota insegurança jurídica quanto ao registro da opção pelo DTE.

18. Vale ressaltar ainda que, mesmo tendo a RFB entendido ter havido opção pelo DTE por parte do contribuinte, ainda assim, manteve intimações da fiscalização de forma física, a exemplo da realizada na fl. 105, o que contribui para a insegurança jurídica quanto à intimação eletrônica para ciência do Acórdão da DRJ, em 2014.

19. Afigura-se injustificável registro de opção pelo DTE sem que a RFB apresente o CPF do usuário da operação que teria realizado a opção de 19/06/2012, especialmente quanto ao fato de que, quando da adesão de 03/03/2015 (posterior ao Acórdão e anterior ao Recurso Voluntário, interposto em 13/03/2015 (fl. 2057) houve a devida informação do CPF, merecendo prevalecer o princípio do paralelismo das formas, sugerindo-se que o CPF do usuário que promove o registro da opção pelo DTE seja informação essencial para a sua validade.

20. Por todo o exposto, entendo como inválida a ciência ficta e, diante da ausência de intimação física, por não tendo sido realizada a intimação física que haveria de ter sido realizada.

21. A apresentação do Recurso Voluntário, portanto, em 13/03/2015 (fl. 2057) deve ser compreendida como interposição espontânea do Recurso, podendo ser compreendido como de interposição prematura (anteriormente a qualquer intimação), e, portanto, tempestivo, de acordo com Acórdão nº 9101-004.088.

22. Assim, sendo tempestivo o recurso e estando atendidos os demais requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso.

Preliminares

23. A recorrente aduz, em preliminares, a nulidade de citação, de conexão e inconstitucionalidade.

Da preliminar de nulidade de citação

24. Não assiste razão à recorrente quanto à alegada nulidade da citação no âmbito do Acórdão da DRJ. Conforme já analisado na fase de admissibilidade do recurso, a matéria foi devidamente apreciada e superada, tendo sido afastada a alegação de intempestividade do Recurso Voluntário, que foi regularmente recebido, ainda que prematuramente, nos termos do art. 218, § 4º, do CPC. Assim, não há que se falar em nulidade da citação, restando a questão prejudicada.

Da preliminar de conexão

25. Relativamente à preliminar de conexão (fl. 2068), em que a instituição contribuinte defende que o presente processo de natureza tributária estaria conexo ao processo administrativo que tratava da averiguação de supostas irregularidades da instituição (nº 71010.005104/2009-86), cuja defesa em referido processo foi juntada nas fls. 2098/2221, necessário considerar que o Relatório Fiscal de fls. 42 a 57, sintetizou (fl. 42) os descumprimentos das seguintes regras:

- a-) não remuneração de dirigentes (art. 29, inc. I, da Lei nº 12.101/2009);
- b-) escrituração contábil regular que registre as aplicações em gratuidades de forma segregada (art. 29, inc. IV, da Lei nº 12.101/2009);
- c-) cumprimento de obrigações acessórias previstas na legislação tributária. (art. 29, inc. VII, da Lei nº 12.101/2009).

26. Segundo a fiscalização, referidos cumprimentos seriam obrigatórios à fruição da imunidade de contribuições sociais, à luz do art. 32, *caput* e §§, da Lei nº 12.101/2009, vigente à época, que assim dispunha:

Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

27. No entanto, não prospera a presente preliminar de conexão, na medida em que o presente processo nº 10920.723791/2013-44 trata de descumprimentos de dispositivos previstos no art. 29, enquanto os tratados no âmbito do processo nº 71010.005104/2009-86 se refere a supostos descumprimentos de outros dispositivos (fl. 2099), a saber: art. 10, §§1º e 2º, e art. 11, incs. I e II, “b”, da Lei nº 11.096/05, e arts. 13 e 14 da Lei nº 12.101/2009.

28. Dessa forma, não merece acolhimento a preliminar de conexão, dada a diversidade das matérias tratadas no âmbito de referidos processos, os quais não guardam correlação entre si.

Das preliminares “complementares”

29. O contribuinte aduz preliminares “complementares” (fl. 2069), apresentando o seu histórico de décadas na atuação de atividades filantrópicas e indicando a regularidade de sua atuação; que a imunidade constitucional (fl. 2073) não poderá ser condicionada a requisitos; e, que teria direito adquirido à imunidade, à luz da Lei nº 1.572 de 1º de setembro de 1977; e que estaria em cumprimento de todos os requisitos legais (fl. 2080); e que não seria razoável cobrar valores inexigíveis de entidades filantrópicas (fl. 2081).

30. Nesse tocante, necessário considerar que o “histórico” do contribuinte não dá ensejo a alterações de situações fáticas ou jurídicas ensejadoras de fatos geradores, não merecendo acolhimento referida preliminar.

31. Por sua vez, não há, sob fundamento do Decreto-Lei nº 1.572/1977, ainda que recepcionada como lei pelo ordenamento jurídico atual, qualquer direito adquirido ao usufruto de imunidade.

32. Aliás, a própria Constituição Federal de 1988 estabelece a imunidade se atendidas os(as) requisitos/condicionantes para o seu usufruto, quando assim dispõe: “Art. 195 [...] § 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que **atendam às exigências estabelecidas em lei.**”.

33. Dessa forma, como quis fazer crer o contribuinte, o direito adquirido presumiria a conclusão de que, uma vez obtida a condição de imune, para sempre dela se usufruiria, o que não se faz correto concluir, não merecendo acolhimento a preliminar nesse aspecto.

34. Por sua vez, a alegação de que o contribuinte perfaz os requisitos legais e que não seria razoável cobrar valores inexigíveis de entidades filantrópicas, também não merecem acolhimento, na medida em que os requisitos para obtenção da imunidade não impedem a exigibilidade de valores decorrentes de descumprimento de parte desses requisitos, inclusive com o devido amparo legal para isso, nos seguintes termos da Lei Nacional nº 12.101/2011, a saber:

Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

35. Por todo o exposto, merece acolhimento a preliminar de nulidade de citação/intimação, o qual ensejou o conhecimento do Recurso Voluntário, não merecendo acolhimento as demais preliminares.

Mérito

DA ALEGAÇÃO DE QUE NÃO TERIA HAVIDO REGISTRO DE PROJETOS IRREGULARMENTE INCLUÍDOS COMO GRATUIDADES

36. O contribuinte alega não ter havido registro de projetos irregularmente incluídos como gratuidades (fl. 2085/2088), por meio dos idênticos argumentos anteriormente aduzidos em sua impugnação (fls. 404/407).

37. Nesse tocante, merecem destaque os seguintes trechos do Acórdão recorrido, fls. 540 a 548:

Consoante exposição do REFISC, embora as somas das gratuidades informadas nas **demonstrações de resultados de 2010, 2011 e 2012 sejam ligeiramente superiores a 20% das receitas efetivamente recebidas pela entidade fiscalizada**, verificou, após **exame da documentação contábil, que todos os Projetos Sociais extrabolsa foram incluídos indevidamente em gratuidades, pois se tratam, alguns, de atividades de apoio aos alunos, pais, professores e funcionários da entidade, e os demais, de atividades curriculares acadêmicas**. Constatou, ainda, dezenas de bolsas de estudos assistenciais irregulares, concedidas a alunos cujas famílias tinham renda per capita superior aos limites legais ou detentoras de patrimônio tal que descaracteriza a carência socioeconômica. Disso resultaram aplicações efetivas em gratuidades inferiores ao mínimo legal, conforme exposto em detalhes no **relatório da RA nº 10920.723792/2013-99 (cópia anexa), encaminhada ao MEC, propondo o cancelamento da certificação**.

De sua parte, a impugnante discorda da conclusão da fiscalização, asseverando que é cumpridora da legislação pertinente, enquanto vigente, e que os dispositivos legais que podem ser interpretados discricionariamente constituem a perfeita síntese da insegurança jurídica; que há aspectos da Lei nº 12.101/09 que sequer foram regulamentados e já foram alterados pela Lei nº 12.868/2013, como o caso do art. 13, §6º, da Lei nº 12.101, de 2009; que é inconstitucional a exigência do parágrafo antes citado, posto que viola o princípio da não-surpresa, materializado na Constituição Federal pelo princípio da anterioridade (art. 150, III, b).

Argumenta, ainda, que houve a glosa sumária dos projetos sociais desenvolvidos pela instituição, os quais estão em conformidade com o princípio constitucional (art. 203 da CF) e a legislação de regência (art. 11, inciso I, letra “b”, da Lei nº 11.096, de 2005, então vigente – PROUNI), além de terem sido aprovados pelas autoridades competentes. Aduz que a argumentação relativa a projetos sociais extrabolsa da impugnante é genérica e difusa, e que houve a glosa de forma sumária, indistintamente, sem avaliação expressa e individualizada das glosas, indicação dos dispositivos infringidos e, ainda, o lançamento não especifica qual o índice remanescente de gratuidade que a autoridade entendeu válido e que tal informação deve constar expressamente do documento de lançamento, para sua validade e eficácia.

Acerca da alegação de que houve a glosa sumária dos projetos sociais e ausência de exposição fática individualizada e detalhamento da glosa, entendo que não assiste razão ao contribuinte.

Conforme acima exposto, a autoridade lançadora referiu expressamente no REFISC que a exposição dos fatos, acompanhada dos elementos de prova, encontra-se na RA nº 10920.723792/2013-99, encaminhada ao MEC, a qual também é parte integrante do lançamento, consoante se infere do anexo I – Relatórios e Documentos (fl. 58), onde consta o rol de relatório e documentos integrantes do PAF nº 10920.723791/2013-44. Outrossim, o contribuinte, ao opor sua assinatura no lançamento fiscal (fls. 6, 25 e 40), expressamente declarou-se ciente dos Autos de Infração e anexos, consoante exemplo que se compila (fl. 6 – AI DEBCAD nº 51.040.583-5):

Além disso, no item 9. DAS INSTRUÇÕES PARA IMPUGNAÇÃO do REFISC, está registrado que no prazo para impugnação o contribuinte poderá ter acesso por mídia digital aos autos do PAF, inclusive os anexos, junto à Unidade de Atendimento da RFB em seu domicílio fiscal.

Na referida representação, a autoridade lançadora aponta os registros contábeis das gratuidades, cujos valores planilhou:

Gratuidades contabilizadas do ano 2010

.BOLSAS DE ESTUDO	
Educado Basica -Bolsas Integrais de 100%	34.150,00
Educacao Basica -Bolsas Parciais de 50%	165.052,50
.Total de Bolsas da Educacao Basica	199.202,50
Ensino Superior-Bolsas Integrais de 100%(ProUni)	576.366,49
Ensino Superior-Bolsas Parciais de 50%(ProUni)	174.676,42
.Total de Bolsas do Ensino Superior	751.042,91
1. ...Total de Bolsas de Estudo	950.245,41
...PROJETOS SOCIAIS LOAS/PNAS/Res CNAS 109/2009	
PROJ SOCIAIS DE AMPARO CRIANCA ADOLESCENTE	
Semana de Prev de Acidentes de Trabalho-SPAT Universa Leaf Tabacos	5.642,04
Acompanhamento das Crianças do Lar Abdon Batista	18.080,87
Projeto CEPE-Atletas Portadores de Necessidades Especiais	25.169,15
Projeto Promocao de Saude na Escola (2010:miss3o crianca)	16.339,05
Atividades Artisticas 2010	172.660,04
Projeto Orientacoes Nutricionais aos Clientes Francine Ghanem	7.085,72
Projeto CEI Trem da Alegria	9.874,05
Clube Escolar 2011	791.781,01
Projeto Atendimento Nutricional a Populacao Assistida pela ADEJ	8.857,15
2.Total de Projetos Sociais de Amparo Crianca e Adolescente	1.055.489,08
.PROJ SOCIAIS DE INTEGRACAO A COMUNIDADE	
13ª Semana de Enfermagem -Tematica O Poder do Cuidado	6.851,22
Clínica Escola	71.070,27
Atendimento Nutricional a Populacao Desnutrida e PSE do NAIPE	24.239,23
Oficina Alimentacao Saudavel Casa Brasil	14.335,33
Projeto Social Hospirrisos Agentes da Alegria	36.272,50
Projeto de Capacitacao em Manipulacao de Alimentos	4.660,31
Conferência de Encerramento da Semana de Enfermagem Advance	13.291,01
SIPAT (Águas de Joinville)	5.498,58
Projeto Saude na Comunidade	3.547,78
Projeto SAE-Servico de Apoio ao Estudante	141.219,35
Projeto Servico de Apoio Psicologico 2010	120.326,74
Ginastica e Recreacao para Idosos	16.856,36
Projeto Social Capacitacao dos Pais 2010	105.396,99
Projeto Jardim Paraíso 2011	90.525,59
3.Total de Projetos Sociais de Integracao a Comunidade	654.091,26
(=)...Total de Projetos Sociais	1.709.580,34
Total de Gratuidades -2010 (1+2+3)	2.659.825,75

Gratuidades contabilizadas do ano 2012

BOLSAS DE ESTUDO E ACOFS DE APOIO AOS BOLSISTAS	
Educacao Basica -Bolsas Integrais de 100%	445.386,14
Educacao Basica -Bolsas Parciais de 50%	1.551.355,55
1.Total de Bolsas da Educacao Basica	1.996.741,69
Educacao Basica-Acoes complementares de apoio aos balsistas	29.836,00
2.Educacao Basica -Total Acoes complementares do apoio aos bolsistas	29.836,00

Ensino Superior -Bolsas Integrais de 100%(ProUni)	880.347,25
Ensino Superior -Bolsas Parciais de 50%(ProUnt)	85.691,38
3. Total de Bolsas do Ensino Superior	966.038,63
.Total de Bolsas de Estudo e ações de apoio aos bolsistas (1+2+3)	2.992.616,32
PROJETOS SOCIAIS LOAS/PNAS/Res CNAS 109/2009	
Projeto Jardim Paraíso 2012	201.038,37
.....Total de Projetos Sociais	201.038,37
Total de Gratuidades -2012	3.193.654,69

[...]

Gratuidades contabilizadas do ano 2011 [...]

Ao final da análise, expõe a autoridade fiscal que todos os projetos analisados (antes citados) trata-se de serviços de apoio prestados aos alunos, pais, professores e demais empregados da entidade (SAA) e/ou atividades curriculares acadêmicas de seus cursos superiores (notadamente estágios supervisionados) ou da educação básica (ACA), concluindo que:

3.4.3. *Pelo exposto, conclui-se que os projetos acima não atendem os requisitos das gratuidades, pois não se verificaram os princípios da universalidade, da igualdade de oportunidade, da publicidade e da prioridade aos mais carentes, previstos no artigo 4º da Lei nº 8.742/1993, havendo casos que sequer se enquadram na definição da assistência social, que é a garantia do atendimento às necessidades básicas. Além disso, como muitos são atividades curriculares acadêmicas, os projetos entram nas vedações da parte final do §2º do artigo 10 da Lei nº 11.096/2005.*

A autoridade fiscal também procedeu à análise dos gastos com gratuidades extrabolsa insuficientemente comprovados e dos inexistentes.

38. Dessa forma, sem refutar os argumentos do Acórdão recorrido, o contribuinte se limitou a reproduzir o que já havia alegado em sua impugnação (fls. 404/407) cujos argumentos já haviam sido refutados pelo Acórdão recorrido.

39. Vale mencionar a conclusão da fiscalização, acerca da matéria, assim descrita:

3.5.3. Ocorre que o Bom Jesus/ IELUSC, no período fiscalizado, não cumpriu o principal requisito previsto na legislação citada, que é a aplicação em gratuidades de pelo menos 20% de sua receita anual efetivamente recebida. Tal parâmetro está previsto no artigo 13, § 6º, da Lei nº 12.101/2009, c/c o artigo 10, §1º, e artigo 11, inciso I, da Lei nº 11.096/2004.

40. Ainda que o contribuinte tenha aduzido ausência de apresentação precisa dos dispositivos legais (fl. 2086), o que se verifica são argumentos precisos e específicos da fiscalização que fundamentam a conclusão de que referidos projetos não atenderam aos parâmetros previstos no artigo 13, § 6º, da Lei nº 12.101/2009, c/c o artigo 10, §1º, e artigo 11, inciso I, da Lei nº 11.096/2004, quando considerados no total das gratuidades totalizaram montante inferior aos 20% legalmente previsto.

41. Além disso, na fl. 2086, a recorrente se limita a indicar que a fiscalização teria inicialmente “reconhecido” montante de gratuidade superior a 20% sobre a receita bruta, sem desenvolver a verdade dos fatos consistente na retirada de projetos não elegíveis para gratuidade e que, por essa razão, teriam sido excluídos do cálculo da gratuidade.

42. Na fl. 2088, exemplifica algumas ocorrências em que a contribuinte entende não ser responsável por analisar a legitimidade (verdade) constante em declarações realizadas por alunos, não havendo demonstração pela instituição recorrente, no entanto, de qual impacto teriam esses exemplos para o afastamento de irregularidades em todos os projetos ali listados pela fiscalização.

43. Assim, em nenhum trecho do Recurso Voluntário foi verificada qualquer argumentação específica em relação a cada um dos projetos desconsiderados, para fins de gratuidade, pela fiscalização, tendo o contribuinte alegado regularidade e não provado as suas alegações mesmo diante de apontamentos específicos por parte da fiscalização.

44. Diversos são os precedentes do CARF no sentido de que alegar e não provar é o mesmo que não alegar, a exemplo do seguinte:

ALEGAÇÕES SEM PROVA. DESCONSIDERAÇÃO.

Oportuna a lembrança do brocardo jurídico *allegatio et non probatio, quase non allegatio*, ou seja, alegar sem provar equivale a não alegar. Sem provas do alegado equívoco do lançamento quanto à inclusão de verbas indenizatórias o argumento não pode prosperar.

Acórdão CARF nº 230102.337 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

45. Por sua vez, em relação aos argumentos do contribuinte, já que não se demonstram específicos em relação aos pontos pormenorizadamente decididos na decisão recorrida, necessário ainda mencionar o seguinte entendimento do CARF:

PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE. ÔNUS DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA. IMPUGNAÇÃO

O recurso voluntário interposto, apesar de ser de livre a fundamentação e tangenciado pelo princípio do formalismo moderado, deve ser pautado pelo princípio da dialeticidade, enquanto requisito formal genérico dos recursos. As razões recursais precisam conter os pontos de discordância com os motivos de fato e/ou de direito, impugnando especificamente a decisão hostilizada, devendo haver a observância dos princípios da concentração.

(Acórdão CARF nº 3201-007.498, de 18/11/2020, 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária; Processo nº [10410.900380/2014-10](#))

46. Não merece acolhimento, portanto, o presente argumento do contribuinte.

Da alegação de que não teria havido remuneração a dirigentes

47. O contribuinte defende que não teria havido remuneração a dirigentes (fl. 2088/2090), cuja construção argumentativa se demonstra idêntica à constante em sua impugnação (fls. 407/409).

48. Acerca desta matéria, o Acórdão recorrido indica (fls. 548/551) que, apesar de ser possível um dirigente também ser empregado, também lhe é possível, na qualidade de empregado, receber a sua respectiva remuneração, mas, que, segundo o que foi verificado, TITO LIVIO LERMEN, SILVIO IUNG, exerceram cargos estatutários, de Diretor Geral e de Vice-Direção, respectivamente, e as atribuições por eles exercidas diziam respeito às suas funções estatutárias, ou seja, às atividades de direção, sem indicação, pelo contribuinte de que outro tipo de atribuição

(de natureza empregatícia) era exercida e se guardava compatibilidade de horários com o cargo de natureza estatutária.

49. Nas fls. 408 e 2089, a recorrente afirma que o regime de emprego de referidos empregados seria **integral e exclusivo**.

50. A recorrente, portanto, não se desincumbiu de contra-argumentar especificamente o decidido pelo Acórdão recorrido, na medida em que se limitou a reproduzir trechos de sua impugnação, sem refutar a decisão da DRJ, nesse tocante.

51. Além disso, não teceu pormenorizadamente as informações necessárias das atribuições de referidos empregados/diretores e da compatibilização das atividades, limitando-se a afirmar que os mesmos exerciam integralmente e exclusivamente as suas funções empregatícias.

52. No acórdão 2101-002.957, o Conselheiro Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, utilizou-se, as razões de decidir de forma, de forma similar na qual pactuo neste processo, vejamos um recorte da emente:

“A concessão de qualquer vantagem ou benefício (a qualquer título), caracteriza descumprimento de requisito legal, cujo observância é indispensável para o exercício do direito à isenção prevista no art. 195, §7º, da Constituição Federal” Processo nº 19515.008069/2008-75

53. Por sua vez, **estamos de frente de uma nítida infringência/descumprimento da lei**.

54. Não merece acolhimento, portanto, o presente argumento do contribuinte.

Da alegação de que não teria havido registro errôneo de fatos contábeis (contabilização anual). Da alegação de que os históricos de registros contábeis não eram deficientes. Da alegação de que “equivocos administrativos” não poderiam ser denominados de “fatos inexistentes”.

55. A recorrente aduz que que não teria havido registro errôneo de fatos contábeis (fl. 2090); que as contabilizações teriam respeitado o princípio da competência e que não se poderia configurar escrituração contábil deficiente nem descumprimento de obrigações acessórias (fl. 2091); que os históricos de registros contábeis não eram deficientes (fl. 2092); e que que “equivocos administrativos” (fl. 2093) não poderiam ser denominados de “fatos inexistentes”.

56. Registre-se que os argumentos apresentados pelo contribuinte, em seu Recurso Voluntário, são idênticos aos apresentados em sua Impugnação, e que, ainda que a DRJ, no Acórdão recorrido, tenha decidido fundamentadamente e especificamente a respeito de cada matéria objeto de lide, a recorrente não se desincumbiu de refutar os argumentos da DRJ.

57. Quanto à contabilização anual (somente no fim do exercício, relativamente a fatos ocorridos no decorrer do ano), a DRJ assim bem decidiu (fl. 556):

E, como bem assinala a autoridade lançadora, o registro de fatos contábeis em partida anual, no último dia do exercício, viola o disposto nos artigos 1.183 e 1.184 do Código Civil, nos itens 2.1.2, "c" e 2.1.5 da NBC T 2.1 e no item 10.19.2.1 da NBC T 10.19. Tais normas determinam que os registros contábeis devem ser lançados dia a dia, em ordem cronológica, admitindo-se a escrituração em partidas mensais.

58. Nesse tocante, não assiste razão ao contribuinte, na medida em que, à luz de referida legislação, os registros dos fatos contábeis devem ser escriturados dia a dia, admitindo-se escrituração em partidas mensais, mas não em partida anual como quis fazer crer a instituição contribuinte, nos seguintes termos:

RESOLUÇÃO CFC N.º 877/00

Aprova a NBC T 10 – Dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas, o item NBC T 10.19 – Entidades sem finalidade de lucros.

[...]

10.19.2 – DO REGISTRO CONTÁBIL

10.19.2.1 – As receitas e despesas devem ser reconhecidas, mensalmente, respeitando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial os Princípios da Oportunidade e da Competência.

10.19.2.2 – As entidades sem finalidade de lucros devem constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas, com base em estimativas de seus prováveis valores de realização, e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados.

59. Quanto aos registros de históricos de forma errônea, de históricos, assim entendeu a DRJ:

Como se observa, não se trata de alegação genérica, vez que a autoridade lançadora aponta exemplos pontuais onde se observa tal falha. Observadas as planilhas elaboradas pela fiscalização, às fls. 259-287, conclui-se que não se trata de fatos isolados, pois estes são contínuos ao longo do tempo.

Via de regra, constata-se que o histórico dos lançamentos se deu de forma isolada, com indicação do projeto a que se refere.

O histórico contábil é um dos elementos essenciais do lançamento, sendo, na essência, a descrição do fato contábil. A boa técnica exige que o histórico seja feito com a máxima clareza, evidenciando de forma analítica o registro da operação. Assim, o histórico do fato contábil deve ser inteligível e objetivo. Através do histórico contábil, deve ser possível identificar qual o fato registrado, não basta a simples indicação de se tratar de fato vinculado a este ou àquele projeto.

Efetivamente, a empresa apresentou sua escrituração contábil com inobservância aos princípios e convenções contábeis geralmente aceitos e de normas brasileiras de contabilidade editadas, acima citadas.

60. De fato, nas fls. 259/287, o que se observa é uma metodologia de simplificação demasiada do histórico do registro do fato contábil, o que exige que os intérpretes da escrituração busquem associar o histórico à nomenclatura da conta contábil para buscar sentido à classificação

e ao histórico contábil, dado o alto grau de generalidade do histórico, o qual haveria de instruir plenamente aquele que busca interpretá-lo.

61. Há, de fato, deficiência quanto à classificação do histórico, o que viola especialmente o disposto no art. 1.184 do Código Civil e o disposto no item 2.1.2.1 da NBC T 2.1., que assim dispõem:

Art. 1.184 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002):

"Art. 1.184. No Diário serão lançadas, com individualização, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa.

[...]

NBC T 2.1 – Das Formalidades da Escrituração Contábil:

Item 2.1.2.1:

"2.1.2.1 – A terminologia utilizada deve expressar o verdadeiro significado das transações."

62. Nesse sentido, não assiste razão à recorrente acerca desse aspecto.

63. Acerca da alegação do contribuinte de que “equivocos administrativos” não poderiam ser denominados de “fatos inexistentes”, necessário indicar que a DRJ, no âmbito do Acórdão recorrido, apresentou (fls. 562 e 563) as tabelas apresentadas pelo contribuinte, onde busca substituir os nomes equivocadamente mencionados pelos nomes corretos.

64. A DRJ bem asseverou, no Acórdão recorrido, que o contribuinte identificou erros, mas sem comprovar a veracidade das alegações.

65. Por sua vez, o contribuinte se insurgiu quanto a referidos “equivocos administrativos”, em seu Recurso Voluntário (fl. 2093), mas, assim como ocorrido em sua impugnação, não comprovou a veracidade das alegações, tendo se limitado a reproduzir os trechos de sua impugnação (fl. 441).

66. Diversos são os precedentes do CARF no sentido de que alegar e não provar é o mesmo que não alegar, a exemplo do seguinte:

ALEGAÇÕES SEM PROVA. DESCONSIDERAÇÃO.

Oportuna a lembrança do brocardo jurídico *allegatio et non probatio, quase non allegatio*, ou seja, alegar sem provar equivale a não alegar. Sem provas do alegado equívoco do lançamento quanto à inclusão de verbas indenizatórias o argumento não pode prosperar.

Acórdão CARF nº 230102.337 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

67. Por sua vez, em relação aos argumentos do contribuinte, já que não se demonstram específicos em relação aos pontos pormenorizadamente decididos na decisão recorrida, necessário ainda mencionar o seguinte entendimento do CARF:

PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE. ÔNUS DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA. IMPUGNAÇÃO

O recurso voluntário interposto, apesar de ser de livre fundamentação e tangenciado pelo princípio do formalismo moderado, deve ser pautado pelo princípio da dialeticidade, enquanto requisito formal genérico dos recursos. As razões recursais precisam conter os

pontos de discordância com os motivos de fato e/ou de direito, impugnando especificamente a decisão hostilizada, devendo haver a observância dos princípios da concentração.

(Acórdão CARF nº 3201-007.498, de 18/11/2020, 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária; Processo nº [10410.900380/2014-10](#))

68. Não merece acolhimento, portanto, o presente argumento do contribuinte.

Da alegação de fatos supervenientes

69. A recorrente aduz, ainda, nas fls. 2716-2726, a ocorrência de de “fatos supervenientes”, a saber:

(i) teria ocorrido fato superveniente: a renovação do CEBAS da instituição contribuinte, o que teria ocorrido por meio da Portaria nº 491/2020 (fl. 2717), do Ministério da Educação, validando-se o período de 01/01/2010 a 31/12/2014;

(ii) teria ocorrido a renovação, inclusive, do CEBAS da instituição contribuinte relativa ao período de 01/01/2015 a 31/12/2017, à luz da Portaria do Ministério da Educação nº 1.247/2021 (fl. 2718);

(iii) que o deferimento do CEBAS seria o atestado declaratório do cumprimento das obrigações legais, à luz da Súmula STJ n.º 612 (fl. 2719);

(iv) que, concedido o CEBAS, a entidade haveria de usufruir os benefícios da imunidade (fl. 2722);

(v) que o deferimento do CEBAS importaria a preclusão de todos os argumentos utilizados pela fiscalização para afastar a imunidade do IELUSC (fl. 2726).

70. Nesse tocante, necessário considerar que, caso **O ÚNICO FUNDAMENTO FÁTICO** da fiscalização tivesse sido a ausência de CEBAS válido, e, diante da apresentação de CEBAS válido, assistiria razão à recorrente, quando da apresentação de CEBAS válido para o período fiscalizado, o que não é o caso.

71. No entanto, conforme já tratado no presente voto, os fundamentos da fiscalização não se resumiram à ausência de CEBAS válido em nome do contribuinte, mas sim no descumprimento das seguintes regras, conforme sintetizado pela fiscalização (fl. 42):

a-) não remuneração de dirigentes (art. 29, inc. I, da Lei nº 12.101/2009);

b-) escrituração contábil regular que registre as aplicações em gratuidades de forma segregada (art. 29, inc. IV, da Lei nº 12.101/2009);

c-) cumprimento de obrigações acessórias previstas na legislação tributária. (art. 29, inc. VII, da Lei nº 12.101/2009).

71.1 Ocorre que o Bom Jesus/ IELUSC, no período fiscalizado, não cumpriu o principal requisito previsto na legislação citada, que é a aplicação em gratuidades de pelo menos 20% de sua receita anual efetivamente recebida. Tal parâmetro está previsto no artigo 13, § 6º, da Lei nº 12.101/2009, c/c o artigo 10, §1º, e artigo 11, inciso I, da Lei nº 11.096/2004.

72. Isto, por si só, autoriza a autoridade fiscal a afastar a imunidade e promover o lançamento dos créditos tributários relativos aos fatos geradores identificados após o afastamento da imunidade no período fiscalizado, conforme previsão legal nesse sentido constante no art. 32, caput, da Lei nº 12.101/2009, vigente à época:

Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

73. Por todo o exposto, não merece provimento ao recurso da recorrente.

Conclusão

74. Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeitando-se as demais preliminares, e, no mérito, por negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Yendis Rodrigues Costa