



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11060.723736/2012-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-003.277 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - ISENÇÃO
Recorrente SOCIEDADE VICENTE PALLOTTI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. PREPONDERÂNCIA DE ATIVIDADES LUCRATIVAS. DESVIO DE FINALIDADE. DESCUMPRIMENTO DA LEGISLAÇÃO. SUSPENSÃO DA ISENÇÃO.

É causa de suspensão da isenção das contribuições sociais patronais, por desvio de finalidade, o exercício preponderante de atividades lucrativas em relação às atividades previstas nos objetivos institucionais da entidade beneficente de assistência social.

SERVIÇOS DE PRESTADOS COOPERADOS INTERMEDIADOS POR COOPERATIVA DE TRABALHO. CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A FATURA. RESPONSABILIDADE DO TOMADOR. INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO APRECIÇÃO PELO CARF.

É exigível do tomador a contribuição incidente sobre as faturas de serviços prestados por cooperados, intermediados por cooperativa de trabalho, não cabendo ao CARF se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da exação até que o STF se pronuncie definitivamente sobre a matéria.

APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. DADOS DA GFIP. ALEGAÇÃO DE ERRO. NÃO COMPROVAÇÃO.

Deve ser afastado o argumento de erro na apuração da base de cálculo, quando esta foi levantada com base em informações prestadas na GFIP e o sujeito passivo não apresenta comprovação dos equívocos nem retificação da guia informativa.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

FALTA DE DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS NA
DECLARAÇÃO DE GFIP. INFRAÇÃO

Apresentar a GFIP sem a totalidade das contribuições previdenciárias devidas caracteriza infração à legislação previdenciária, por descumprimento de obrigação acessória.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

PERÍCIA. INDEFERIMENTO. NULIDADE DA DECISÃO.

Motivado o indeferimento do pedido de perícia pela turma julgadora a quo, não há que se invocar o cerceamento de defesa. O órgão de julgamento é livre para formar sua convicção quanto à necessidade ou não da realização de provas para dirimir o litígio administrativo fiscal, podendo motivadamente indeferir o pedido formulado pelo contribuinte.

PROCESSO DE SUSPENSÃO DA IMUNIDADE PREVISTA NO INCISO VI DO ART. 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. CARÁTER PREJUDICIAL EM RELAÇÃO AO LANÇAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INOCORRÊNCIA.

Não existe caráter de prejudicialidade do processo de suspensão da imunidade tributária prevista no inciso VI do art. 150 da Constituição em relação aos lançamentos relativos às contribuições previdenciárias, uma vez que a imunidade/isenção destas é tratada em dispositivo constitucional distinto.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

AUSÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. PRAZO DECADENCIAL. CONTAGEM PELA REGRA DO INCISO I DO ART. 173 DO CTN.

Inexistindo antecipação de recolhimento das contribuições previdenciárias, a contagem do prazo decadencial tem como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte aquele em que os tributos poderiam ter sido lançados.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. PRAZO DECADENCIAL.

O fisco dispõe de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu a infração, para constituir o crédito correspondente à penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos: I) rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância; II) rejeitar o pedido de sobrestamento do feito; e III) no mérito, negar provimento ao recurso. Ausente justificadamente a conselheira Carolina Wanderley Landim.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata-se de recurso interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão n.º 10-43.964 de lavra da 6.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ em Porto Alegre (RS), que julgou improcedente a impugnação apresentada para desconstituir os seguintes Autos de Infração – AI:

a) AI n.º 37.386.732-8: exigência das contribuições patronais para a Seguridade Social, inclusive aquela destinada ao custeio dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho;

b) AI n.º 37.386.733-6: exigência de contribuições para outras entidades ou fundos (terceiros); e

c) AI n.º 37.256.923-4: aplicação de multa pelo descumprimento da obrigação de declarar todos os fatos geradores e demais informações de interesse da Administração Tributária na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP.

Os fatos geradores tratados na apuração foram as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais, além dos pagamentos de notas fiscais relativas a serviços prestados por cooperados, intermediados por cooperativas de trabalho. Todos esses valores foram declarados na GFIP.

A entidade fiscalizada teve contra si lavrado Ato Declaratório Executivo suspendendo, nos exercícios de 2007 a 2010, a imunidade tributária de que trata o art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal. Todos esses fatos encontram-se narrados no processo próprio – n. 11.060.772771/2011-24.

Em razão desta fato, foram solicitados elementos necessárias à verificação do cumprimento dos requisitos necessários à isenção das contribuições sociais prevista no art. 195, § 7. da Constituição Federal.

Acerca dessa verificação, o fisco conclui que:

a) a entidade, no período de 2007 a 2010, deixou de aplicar a integralidade do resultado operacional no desenvolvimento dos seus objetivos institucionais. Dos resultados acumulados de R\$ 25.106.330,46, a maior parte foi aplicada na aquisição de máquinas para utilização no seu parque gráfico. Assim, a sua atividade secundária (gráfica) foi priorizada em detrimento das suas atividades principais (educação e assistência social). Ressalta-se que cerca de 93% de suas receitas e 87% de seus custos são geradores e consumidos em atividades mercantis (gráfica, agropecuária e cerâmica/pré-lages). Conclui que no período de 2007 a 2010 a principal atividade operacional foi a de indústria gráfica, que se constituiu na maior fonte de renda da entidade, com participação de aproximadamente 80%. Esses fatos contrariam o inciso II do art. 14 do CTN, o inciso V do art. 55 da Lei n.º 8.212/1991 e o inciso II do art. 29 da Lei 12.101/2009;

b) a execução de atividades com fins lucrativos representa descumprimento do art. 1. da Lei n. 12.101/2009;

c) foram utilizados no cálculo das gratuidades concedidas nos exercícios de 2007 e 2008 valores contabilizados como “Custo dos Produtos Comercializados e Serviços”, descumprindo-se assim o inciso II do art. 14 do CTN, o inciso III do art. 55 da Lei n.º 8.212/1991, o inciso IV do art. 206 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/2008, o § 3. do art. 13 da Lei n. 12.101/2009, o § 3. do art. 3. do Decreto n. 7.237/2010; além do contido no Parecer CJ/MPAS n. 2.414/2001;

d) a entidade terceirizou suas ações de assistência social, sem atender às exigências do § 3. do art. 3. do Decreto n. 7.237/2010, realizando no exercício de 2010 doações para que outras entidades promovessem a assistência social que a autuada deveria realizar. Acrescenta que foram destinados reduzidos recursos para o cumprimento de suas finalidades essenciais;

e) verificou ainda as desconformidades decorrentes da falta de entrega do Certificado de Entidades Beneficentes de Assistência Social – CEBAS atualizado, utilizou de papel importado com imunidade tributária para promover propaganda comercial e deixou de recolher o IPI sobre a fabricação de calendários.

Em razão dos fatos narrados acima, a entidade teve suspenso o seu direito à isenção das contribuições sociais no período de 2007 a 2010, tendo sido lançadas as contribuições correspondentes, além de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo interpôs recurso, no qual, em apertada síntese, suscitou as preliminares abaixo.

Nulidade da decisão recorrida

A recorrente trouxe aos autos substanciais razões para que fosse realizada a prova pericial, assim, o indeferimento desse pleito pelo órgão *a quo* representa claro cerceamento ao seu direito de defesa, sendo nulo o acórdão recorrido.

A perícia técnica teria a finalidade de demonstrar contabilmente que as conclusões do fisco acerca do seu resultado operacional e do desenvolvimento de concorrência desleal foram equivocados.

Decadência

Deve ser reconhecida a decadência para as contribuições lançadas no período de 01 a 10/2007, isso porque não houve qualquer fato que pudesse interromper ou suspender o prazo decadencial, o qual, de acordo com o § 4. do art. 150 do CTN, é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

Inexigibilidade da Multa

Na época da entrega das declarações, a recorrente detinha todos os requisitos de entidade beneficente, por esse motivo foi correto o seu enquadramento no “Código FPA 639”. Não é razoável que uma posterior suspensão da isenção possa acarretar em aplicação retroativa de multa por descumprimento de uma obrigação que foi adimplida de forma condizente com sua situação fiscal existente quando do envio das informações.

Deve ser reformada a decisão atacada na parte que manteve a multa por descumprimento de dever instrumental.

Sobrestamento do feito em razão do Ato de Declaratório de Suspensão da Imunidade e do CEBAS

As lavraturas sob discussão tiveram como fundamento o Ato Declaratório Exceutivo DRF/STM n. 55, de 01/11/2011, o qual suspendeu o benefício da imunidade tributária da recorrente. Conta esse Ato foi apresentada impugnação e o processo administrativo fiscal ainda não transitou em julgado.

Assim, o presente julgamento deve ser sobrestado até que se tenha uma decisão definitiva sobre o Ato Declaratório que lhe suspendeu a imunidade.

A mesma situação ocorre com o CEBAS, cujo pedido de renovação encontra-se pendente de julgamento no Ministério da Educação, inclusive este fato foi reconhecido no julgamento de primeira instância, quando mencionou-se que até o julgamento definitivo do pleito subsistiria como válido o certificado para o período de 01/01 a 31/12/2010.

O mesmo raciocínio deve ser aplicado para o período anterior, 2007 a 2009, uma vez que a validade do certificado está sendo objeto de questionamento judicial, o qual encontra-se ainda sem julgamento definitivo.

Quanto ao mérito da contenda, a recorrente apresentou as alegações que passo agora a reproduzir.

Ato Declaratório - cumprimento dos requisitos legais

Embora a DRJ inicialmente busque fundamentar a procedência das lavraturas em descumprimento de regras da legislação infraconstitucional, no transcorrer da sua motivação envereda por uma análise carregada de subjetividade, que pode ser resumir na equivocada afirmação de que é ilegal o desenvolvimento de atividades sustentáveis por entidades contempladas pela imunidade ou isenção.

Espera-se que a questão seja analisada mediante critérios jurídicos e não como exercício de análise pessoal acerca da possibilidade ou não do desenvolvimento de atividades lucrativas pelas entidades beneficentes.

Vem demonstrando neste processo que a supressão de receitas oriundas de atividades sustentáveis inviabiliza economicamente a Instituição e, por conseguinte, o desenvolvimento das suas finalidades institucionais.

Não se deve esquecer que a recorrente é uma entidade civil sem fins lucrativos com mais de cem anos de existência, portadora dos certificados de utilidade pública nas três esferas governamentais, que promove educação e assistência social com recursos obtidos com as atividades que desenvolve, conforme o seu estatuto.

Cumpre integralmente a legislação, uma vez que não distribui lucros, bonificações, vantagens, dividendos ou parcela do seu patrimônio, sob nenhuma forma ou pretexto. Também aplica no território nacional os seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais.

Essas constatações em nenhum momento foram objeto de questionamento pelo fisco, que preferiu imputar à atuada um suposto desvio de finalidade, todavia, todas as

atividades econômicas que realiza constituem-se em meios necessários ao atendimento das suas finalidades estatutárias, bem como para preservação do seu patrimônio.

Apresenta um apanhado das gratuidades fornecidas no campo educacional e ressalta que também desenvolve por todo o país uma considerável gama de atividades educacionais e de assistência social, mormente com a atuação dos Padres associados. Todas essas ações estão apresentadas nos seus Relatórios de Atividades, os quais foram fundamentais para obtenção em 2011 do reconhecimento da sua condição de Entidade de Utilidade Pública Federal.

Enfatiza que o superávit apresentado jamais esteve divorciado das suas finalidades institucionais, mesmo que parcialmente direcionado à realização de investimentos necessários à manutenção de atividades sustentáveis.

Inocorrência de desvio de finalidade

Há mais de cinquenta anos a entidade desenvolve atividades para obter os recursos de que necessita para realizar o seus objetivos, assim, é natural que sejam destinados constantemente recursos para evitar a obsolescência e estagnação dos equipamentos necessários ao desenvolvimento dessas atividades sustentáveis.

Não reverterse parte do resultado para modernização de suas atividades meio, perderia rapidamente espaço em uma economia marcada por processos cada vez mais eficientes, reduzindo, por conseguinte, a capacidade de promover a educação e a assistência social, uma vez que a entidade não conta com aportes de subsídios públicos ou privados.

Seguindo esse raciocínio, os investimentos levados a efeito, antes de representar um desvirtuamento dos objetivos institucionais, visam à inversão de recursos para manutenção do patrimônio e continuidade das atividades meio. Veja-se que os investimentos foram feitos em atividades que geram receita para que a instituição promova a beneficência, jamais em aquisição de imóveis, aplicações financeiras e benefícios diretos ou indiretos aos associados.

Ao tentar impor limites aos investimentos, o fisco enveredou pelo inadmissível caminho da interferência do Poder Público nas decisões de alocação de recursos adotadas pelo setor privado.

Erros na fixação da base de cálculo das contribuições

Devem ser excluídas da base de cálculo das contribuições as verbas de natureza indenizatória. São insuscetíveis de tributação as seguintes rubricas:

- a) férias e seu abonos, sejam gozadas ou indenizadas;
- b) aviso prévio indenizado;
- c) auxílio doença e auxílio doença acidentário (verba paga nos primeiros quinze dias);
- d) auxílio acidente
- e) adicional de transferência;

- f) vale-alimentação e vale-transporte;
- g) licença maternidade;
- h) horas-extras
- i) auxílio creche.

Contribuições para o RAT e para os “terceiros”

As citadas verbas de cunho indenizatório também não podem servir de base para a contribuição destinada ao custeio dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e para as contribuições para outras entidades ou fundos (terceiros).

Invalidade da contribuição sobre as faturas emitidas por cooperativas de trabalho

A contribuição prevista no inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212/1991 é inconstitucional, posto que criada por lei ordinária, além de ferir o princípio da isonomia.

Ao considerar que o serviço é prestado pelos cooperados e não pelas cooperativas, o fisco acaba por desconsiderar a personalidade jurídica destas, ferindo o que dispõe o art. 110 do CTN.

A incidência de 15% sobre o valor da nota fiscal é ilegal, posto que essa base se traduz em receita da cooperativa, englobando despesas e não a mera remuneração dos cooperados.

Não se pode tratar a cooperativa como mera intermediária no repasse de mão-de-obra, como se não tivessem qualquer participação no negócio, haja vista que o contato é celebrado pela pessoa jurídica, além de que a cooperativa é expressamente denominada empresa para fins previdenciários.

Dos pedidos

Ao final, a recorrente pediu a declaração de nulidade ou improcedência dos lançamentos, a realização de perícia técnica ou a exclusão das parcelas indenizatórias da base de cálculo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

Admissibilidade

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

Preliminares

a) Nulidade da decisão da DRJ

Suscita a recorrente a nulidade da decisão da DRJ em razão da negativa ao pedido para realização de perícia feito na impugnação. A perícia teria como finalidade verificar qual o montante do lucro auferido e se a entidade teria como manter suas atividades principais sem os recursos provenientes das indústrias gráfica e cerâmica e da atividade agropecuária.

A DRJ indeferiu o pedido sob a justificativa de que essa dilação probatória seria prescindível, posto que os elementos constantes dos autos já seriam suficientes para formar sua convicção.

Afirmou-se no voto condutor do acórdão que as respostas aos quesitos formulados pela empresa em nada alterariam o destino da causa, posto que o fisco teria demonstrado a contento os fatos que deram ensejo às lavraturas.

Não prospera a contestação da recorrente para que a decisão *a quo* seja nulificada, posto que a turma julgadora pode firmar sua convicção independentemente da realização de perícias ou diligências, apreciando a documentação acostadas aos autos para concluir pela procedência das lavraturas.

A Turma de julgamento fundamentou a negativa da dilação probatória, demonstrando que os elementos constantes dos autos já seriam suficientes para uma decisão segura sobre as controvérsias instauradas com a impugnação.

Dispõem os artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/1972:

art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748. de 1993)

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

A análise do acórdão vergastado, mostra que a DRJ, com esteio nos autos, fundamentou todos as suas conclusões sobre os pontos controversos suscitados pela autuada.

Por enxergar que, de fato, a perícia seria prescindível para a solução da causa, afasto a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância.

b) Sobrestamento do feito em razão do trâmite administrativo de processo prejudicial

Ainda em preliminares foi requerido o sobrestamento do feito, de modo que se aguardasse o trânsito em julgado do processo administrativo fiscal atinente ao Ato de Declaratório de Suspensão da Imunidade, bem como, da ação judicial em que se discute a posse do CEBAS.

Inicialmente há de se ter em conta que a ação fiscal já ocorreu sob os auspícios da Lei n. 12.101/2009, assim, as normas procedimentais relativas à fiscalização das entidades beneficentes de assistência social devem ser aquelas introduzidas pela novel legislação.

Assim dispõe a Lei:

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.

§ 1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

§ 2º O disposto neste artigo obedecerá ao rito do processo administrativo fiscal vigente.

O dispositivo acima, por ser norma procedimental é aplicável inclusive às situações ocorridas antes de sua edição, nos termos do § 1.º do art. 144 do CTN. Portanto, o fisco, que na vigência da Lei anterior necessitava emitir informação fiscal para cancelamento da isenção, agora tem a prerrogativa de efetuar as lavraturas cabíveis, todas as vezes que verificar o descumprimento aos requisitos legais necessários ao gozo do benefício fiscal.

Nesse sentido, descabe o pedido de sobrestamento do feito até a conclusão do processo n. 11.060.772771/2011-24, o qual trata do Ato Declaratório Executivo – ADE DRF/STM n. 55/2011, que suspendeu a imunidade tributária de que trata o art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal. Deve-se ressaltar que as autuações sob enfoque não decorreram da emissão do referido Ato.

É que esse processo embora tenha sido citado nos autos sob apreciação, não tem relação de prejudicialidade em relação às presentes lavraturas, uma vez que a matéria aqui discutida é a isenção prevista em outra norma constitucional, qual seja o § 7.º do art. 195 da Constituição Federal, esta dirigida à desoneração das contribuições sociais para as entidades beneficentes.

Decadência

É cediço que, com a declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991 pela Súmula Vinculante nº 08, editada pelo Supremo Tribunal Federal em 12/06/2008, o prazo decadencial para as contribuições previdenciárias passou a ser aquele fixado no CTN.

Quanto à norma a ser aplicada para fixação do marco inicial para a contagem do quinquídio decadencial, o CTN apresenta três normas que merecem transcrição:

Art. 150 (...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

(...)

A jurisprudência majoritária do CARF, seguindo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, tem adotado o § 4.º do art. 150 do CTN para os casos em que há antecipação de pagamento do tributo, ou até nas situações em que não havendo a menção à ocorrência de recolhimentos, com base nos elementos constantes nos autos, seja possível se chegar a uma conclusão segura acerca da existência de pagamento antecipado.

O art. 173, I, tem sido tomado para as situações em que comprovadamente o contribuinte não tenha antecipado o pagamento das contribuições, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação e também para os casos de aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Por fim, o art. 173, II, merece adoção quando se está diante de novo lançamento lavrado em substituição ao que tenha sido anulado por vício formal.

Na espécie, verifica-se que não houve recolhimento das contribuições lançadas, posto que a empresa se declarava isenta do recolhimento das contribuições da

empresa para Seguridade Social e para os “terceiros”. Portanto, não há o que se falar em aplicação do art. 150, § 4. para contagem da decadência, devendo-se adotar a norma do art. 173, I, ambas do CTN.

Tendo-se em conta que a ciência do lançamento ocorreu em 29/10/2012 não houve o transcurso do prazo decadencial para nenhuma das competências lançadas (01/2007 a 12/2008).

Para o AI decorrente de descumprimento de obrigação acessória a regra aplicável, como vimos, é também o art. 173, I, do CTN, não se configurando, do mesmo modo, a decadência pretendida.

Desvio de finalidade

Pelo que foi relatado, verifica-se que a principal desconformidade apontada pela auditoria foi o suposto desvio de finalidade da autuada, que teria aplicado a maior parte do seu resultado operacional na compra de equipamentos para sua indústria gráfica. O fisco assinala ainda que a receita da entidade depende majoritariamente do desenvolvimento de atividades mercantis e que os seus custos operacionais referem-se principalmente a insumos e despesas gerados nas indústrias gráfica e cerâmica e na agropecuária.

A entidade se defende, afirmando que não recebe subvenções públicas e privadas e para cumprir com seus objetivos institucionais necessita da receita gerada por suas atividades sustentáveis. Assevera que a legislação não proíbe que as entidades beneficentes possuam atividades meio para obtenção dos recursos a serem utilizados nas atividades de educação e assistência social. Sustenta que o entendimento dominante na jurisprudência é o de que não há vedação ao desenvolvimento de negócios lucrativos pelas entidades isentas, desde que o resultados obtidos sejam direcionados para as suas finalidades estatutárias.

De acordo com o seu estatuto, a Sociedade Vicente Pallotti é uma pessoa jurídica sem fins lucrativos, de caráter religioso, com finalidade educacional, científica, cultural e beneficente de assistência social.

Verifica-se que dentre os seus objetivos institucionais, a educação é uma das atividades que geram receitas, estas decorrentes das mensalidades pagas pelos alunos em colégios e faculdade de propriedade da Sociedade autuada.

Por outro lado, o estatuto permite a realização de empreendimentos lucrativos para obtenção de outras receitas necessárias ao desenvolvimento das suas finalidades. Vejamos:

Art. 1. (...)

Parágrafo único – Para manter as obras e empreendimentos e gerar recursos financeiros necessários para a consecução de suas finalidades, poderá organizar, implantar e ter estabelecimentos educacionais, rurais, agropecuários, industriais, comerciais, bem como gráficos para imprimir editar livros, jornais, revistas, folhetos, folders, malas diretas e todo tipo de impresso.

Assim, percebe-se que a Sociedade Vicente Pallotti possui fontes de receitas de natureza distintas, a primeira ligadas a uma de suas finalidades principais, a educação, e outra decorrente das suas atividades meio, quais sejam os empreendimentos de indústrias gráfica e cerâmica e a agropecuária.

Isso posto, vemos que a principal questão a ser resolvida no presente julgamento diz respeito à possibilidade de entidade beneficente ter atividades lucrativas que em volume de investimentos e em despesas operacionais superem as atividades estatutárias.

O posicionamento que tem prevalecido na jurisprudência administrativa é pela possibilidade da entidade sem fins lucrativos desenvolver atividades remuneradas, isto é, obter receita pela prestação de serviços ou pela venda de bens. É o que se pode ver do acórdão:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL COFINS*

Exercício: 2004, 2005

*ENTIDADES DE EDUCAÇÃO. ISENÇÃO. RECEITAS DE
ATIVIDADES PRÓPRIAS. ABRANGÊNCIA.*

À vista da decisão do Supremo Tribunal Federal na medida cautelar na ADI 2.028, os requisitos de exclusividade e gratuidade na prestação de serviços não podem ser exigidos das entidades de assistência social para a caracterização da imunidade constitucional às contribuições sociais. Assim, o conceito de “receitas de atividades próprias”, para efeito da isenção de PIS e Cofins das entidades que tenham certificado de entidade beneficente de assistência social, abrange também as receitas retributivas destas entidades, relativamente aos serviços prestados que façam parte de seu objeto social.

COFINS. LEI 9718/98 (ALARGAMENTO DE BASE).

*INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO PLENO DO
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.*

O recente julgamento de inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98 pelo Supremo Tribunal Federal não pode ser ignorado pelo tribunal administrativo, devendo, inclusive, ser reconhecido e aplicado de ofício por qualquer autoridade administrativa a nulidade da norma, sob pena de enriquecimento ilícito.

Recurso Voluntário Provido.

*(Acórdão n. 3302-0001.825 – 2.ª Turma Ordinária da 3.ª
Câmara da Seção de Julgamento do CARF, Sessão de
27/09/2012)*

Tal entendimento, conforme se extrai da ementa do julgado, tem por inspiração o posicionamento do Supremo Tribunal Federal nos autos da ADI 20285 (Ação Direta de Inconstitucionalidade), que suspendeu a eficácia dos dispositivos legais que descaracterizavam, como sem fins lucrativos, as entidades que prestavam serviço remunerado, quais sejam: arts. 1º, 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/98.

A Suprema Corte vem entendendo que as entidades filantrópicas podem e devem ter outra receita além daquela decorrente de doações, conforme voto proferido pelo Ministro Moreira Alves na mencionada ADI, *verbis*:

“É evidente que tais entidades, para serem beneficentes, teriam de ser filantrópicas (por isso, o inciso II do artigo 55 da Lei 8.212/91, que continua em vigor, exige que a entidade “seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos”), mas não exclusivamente filantrópica, até porque as que o são não o são para o gozo de benefícios fiscais, e esse benefício concedido pelo § 7º do artigo 195 não o foi para estimular a criação de entidades exclusivamente filantrópicas, mas, sim, das que, também sendo filantrópicas sem o serem integralmente, atendessem às exigências legais para que se impedisse que qualquer entidade, que praticasse atos de assistência filantrópica a carentes, gozasse da imunidade, que é total, de contribuição para a seguridade social, ainda que não fosse reconhecida como de utilidade pública, seus dirigentes tivessem remuneração ou vantagens, ou se destinassem elas a fins lucrativos. Aliás, são essas entidades – que, por não serem exclusivamente filantrópicas, têm melhores condições de atendimento aos carentes a quem o prestam – que devem ter sua criação estimulada para o auxílio ao Estado nesse setor, máxime em época em que, como a atual, são escassas as doações para a manutenção das que se dedicam exclusivamente à filantropia.(destaquei)

Desse entendimento não ouse divergir, mormente quando o resultado auferido pela entidade filantrópica é integralmente revertido para os seus objetivos institucionais, não ocorrendo distribuição de lucros aos associados ou destinação de parcelas em forma de remuneração ou favorecimento aos dirigentes.

Vê-se que o entendimento jurisprudencial é no sentido de permitir que as entidades beneficentes possam, além de suas atividades precípuas, atuar em atividades que lhes gerem receitas para que possam manter a prestação de serviços a quem deles necessita. Em outras palavras admite-se a existência de entidades beneficentes que atuam em atividades lucrativas, como forma de se manterem.

Todavia, é de ressaltar nas situações em que ocorre uma hipertrofia das atividades meio, que passam a ocupar posição de preponderância nas operações das filantrópicas, constituindo-se na maior parcela das atividades desenvolvidas, leva à anomalia do que poderíamos chamar de “mercantilização da filantropia”. Nesses casos, vislumbra-se a transmutação de entidade filantrópica que exerce o comércio em empresa comercial que presta serviços beneficentes.

Tal situação não pode ser admitida, haja vista que não concretiza em absoluto o desejo do legislador constitucional de instituir benefício fiscal em favor das entidades sem fins lucrativos que autuam em complemento ao poder público na prestação de serviços às camadas menos favorecidas da sociedade brasileira. Ao revés, essa inversão de papéis revela imoralidade, correspondente ao desfalque nos cofres da Seguridade Social de recursos que seriam destinadas justamente aos que mais necessitam das ações saúde, previdência e assistência social em prol de empresas lucrativas que demonstram mera “responsabilidade social”.

É inaceitável que a renúncia fiscal possa provocar o efeito inverso de retirar recursos da Seguridade Social para beneficiar entidades voltadas para a prática mercantil, que em muito menor escala promovem ações beneficentes.

É certo que não se está falando aqui das receitas com as atividades educacionais. Nada mais justo de que os colégios e a faculdade mantidas pela autuada cobrem mensalidades de quem pode pagar e o resultado seja revertido nas suas ações beneficentes nas áreas de educação e assistência social. Também não destoia desse entendimento a possibilidade da geração de receitas, por exemplo, com estacionamento, lanchonetes, venda de livros e apostilas, enfim, com atividades complementares que serviriam para prover a Sociedade Vicente Pallotti de recursos outros para o desenvolvimento de seus fins estatutários.

Diferentemente, todavia, é a situação em que a autuada se volta quase que inteiramente para às atividades industrial e agropecuária, invertendo praticamente todo o seu resultado para investimentos nessas áreas e destina para as suas atividades principais migalhas dos seus recursos.

A anomalia salta aos olhos quando o fisco demonstra que, no período fiscalizado, cerca de 93% das receitas e 87% dos custos da entidade são geradores e consumidos em atividades mercantis (gráfica, agropecuária e cerâmica/pré-lages).

Certamente essa situação causa uma grave distorção no mercado, uma vez que uma empresa normal não conseguirá vender um produto/serviço em condições de concorrer com aqueles produzidos com isenção do principal encargo incidente sobre a mão-de-obra, as contribuições sociais. Mas esse aspecto é apenas ilustrativo, posto que punição da prática de concorrência desleal está fora da alçada da Receita Federal.

Embora a autuada tente demonstrar que concedeu bolsas de estudo e prestou serviços de assistência social em volume significativo, tal fato não altera o meu entendimento de que é inadmissível que uma entidade beneficente possa ter como atividades principais aquelas que geram lucro e que não guardam sequer correlação com as atividades representativas do seu objetivo estatutário.

É de se ressaltar que, embora formalmente, a entidade viesse obtendo as certidões necessárias ao seu reconhecimento como beneficentes de assistência social, posto que esses documentos são emitidos com base nas declarações prestadas e principalmente olhando-se os objetivos estatutários, foi no desenvolvimento da auditoria fiscal que se pode identificar o desvio das suas finalidades precípuas, em razão do agigantamento das atividades mercantis.

Mesmo respeitando os que entendem em sentido contrário, vislumbro na situação contrariedade ao que dispõe o inciso V do art. 55 da Lei n.º 8.212/1991 e inciso III do art. 28 da MP n. 446/2008, vigentes no período de autuação. Para mim está claro que esses dispositivos foram violados, na medida em que a entidade, ao atuar preponderantemente como empresa lucrativa, deixou de aplicar suas rendas, seus recursos e superávit integralmente no desenvolvimento dos seus objetivos institucionais

Terceirização de atividades

Outro fato bastante sintomático da distorção apontada é a terceirização das atividades de assistência social. Não se concebe que uma entidade filantrópica volte praticamente todo o seu esforço para os segmentos lucrativos e passe a prestar a assistência social mediante o repasse dos serviços a outras entidades de caráter beneficente, com transferência de recursos para estas.

Todavia, segundo o fisco, essa terceirização das atividades de assistência social ocorreu somente no exercício de 2010, sendo, portanto, matéria estranha ao processo que ora se julga, este jungido aos exercícios de 2007 e 2008. Assim, essa questão não terá repercussão nas conclusões a que chegarei neste feito.

Sobrestamento do feito em razão de discussão judicial sobre a validade do CEBAS

Quanto ao processo judicial em que se discute a emissão do CEBAS, verifiquei no sítio da Justiça Federal no Rio Grande do Sul que, em decisão de mérito, que ratificou a antecipação de tutela, a 2.^a Vara em Santa Maria julgou procedente a AÇÃO POPULAR Nº 5003809-75.2012.404.7102/RS, declarando inválido o CEBAS concedido/renovado à Sociedade Vicente Pallotti, relativo ao período de 1º de janeiro de 2007 a 31 de dezembro de 2009. Dessa decisão foi interposta apelação.

Verifica-se assim que para o período do lançamento a entidade não dispõe de CEBAS, infringindo assim o disposto no II do art. 55 da Lei n.º 8.212/1991 e art. 28 “caput” da MP n. 446/2008, vigentes no período da autuação.

Todavia, caso a empresa consiga reverter a decisão que lhe cassou o CEBAS do período de 2007 a 2008, esse requisito deixaria de ser empecilho para gozo da isenção.

Ocorre que, conforme relatado acima, não foi essa a única desconformidade verificada pelo fisco que levou à suspensão da isenção da cota patronal previdenciária, mas há, por outra razão, desvio de finalidade, motivo para concluir que procede a suspensão da isenção da autuada.

Assim, a decisão acerca do sobrestamento do feito em decorrência da discussão judicial sobre a validade do CEBAS perde a relevância, posto que há outro requisito descumprido que justifica as lavraturas.

Base de cálculo

A recorrente acusa o fisco de haver incluído parcelas indenizatórias na base de cálculo das contribuições apuradas. Não posso concordar com tal assertiva. É que os valores adotados na apuração da matéria tributável foram obtidos com esteio nas declarações prestadas pelo sujeito passivo mediante a GFIP.

Ora, se há erros esses foram cometidos pelo próprio sujeito passivo ao confeccionar as declarações. Por outro lado, não foram apresentadas na defesa e também no recurso qualquer prova de que no levantamento foram consideradas parcelas de cunho indenizatório.

Sequer a entidade teve a preocupação de retificar as guias informativas que geraram as bases de cálculo do lançamento, de modo que essa alegação é inteiramente improcedente.

A aplicação da multa por falta de declaração das contribuições na GFIP

A entidade protesta contra a multa aplicada pelo descumprimento de declarar todos os fatos geradores na GFIP. Alega que no período do lançamento detinha todos os requisitos necessários ao gozo da isenção, não sendo razoável que receba punição em razão de conduta que não lhe poderia ser exigida quando da ocorrência dos fatos geradores.

Não deve prevalecer este entendimento. Ao atuar com desvio de finalidade, violando a legislação que regula a isenção das contribuições previdenciárias, o sujeito passivo não poderia usufruir do benefício fiscal, portanto, além de recolher as contribuições patronais, teria a obrigação de declará-las à Fazenda mediante a GFIP.

Constatado que a autuada declarava-se no código “FPAS 639”, próprio das entidades beneficentes de assistência social que gozam da isenção da cota patronal previdenciária, resta caracterizado o descumprimento da obrigação acessória, prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/1991, sendo plenamente legítima a imposição da multa legalmente prevista.

Contribuição sobre as faturas emitidas pelas cooperativas de trabalho

Inicialmente cabe destacar que inexistente vício de legalidade quanto à cobrança da contribuição prevista no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, haja vista que esse dispositivo, inserido pela Lei nº 9.876/1999, permanece vigente e eficaz, muito embora seja alvo de questionamentos no STF.

Para enfrentar a questão relativa ao afastamento por inconstitucionalidade da norma que sustenta a exigência de contribuição patronal incidente sobre as faturas de prestação de serviço emitidas por cooperativas de trabalho, é necessária uma análise da compatibilidade com a Constituição de dispositivos legais aplicados pelo fisco. Daí, é curial que, a priori, façamos uma abordagem acerca da possibilidade de afastamento por órgão de julgamento administrativo de ato normativo por inconstitucionalidade.

Sobre esse tema, note-se que o escopo do processo administrativo fiscal é verificar a regularidade/legalidade do lançamento à vista da legislação de regência, e não das normas vigentes frente à Constituição Federal. Essa tarefa é de competência privativa do Poder Judiciário.

A própria Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, é por demais enfática neste sentido, impossibilitando, regra geral, o afastamento de tratado, acordo internacional, lei ou decreto, a pretexto de inconstitucionalidade, nos seguintes termos:

***Art. 62.** Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Observe-se que, somente nas hipóteses ressalvadas no parágrafo único e incisos do dispositivo legal encimado poderá ser afastada a aplicação da legislação de regência.

Nessa linha de entendimento, dispõe o enunciado de súmula, abaixo reproduzido, o qual foi divulgado pela Portaria CARF n.º 106, de 21/12/2009 (DOU 22/12/2009):

Súmula CARF Nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Essa súmula é de observância obrigatória, nos termos do “caput” do art. 72 do Regimento Interno do CARF¹. Como se vê, este Colegiado falece de competência para se pronunciar sobre a alegação de inconstitucionalidade do preceptivo legal que dá embasamento ao lançamento impugnado.

Resta impossibilitada, assim, a análise da inconstitucionalidade invocada pela recorrente.

Conclusão

Voto por afastar a preliminar de nulidade da decisão recorrida, por não acolher a decadência suscitada, por indeferir o pedido de sobrestamento do feito e, no mérito, por negar provimento ao recurso.

Kleber Ferreira de Araújo

¹ Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.
(...)