



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.731059/2013-04
ACÓRDÃO	2101-002.957 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ORGANIZAÇÃO HÉLIO ALONSO DE EDUCAÇÃO E CULTURA - OHAEC
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. EXAME NA ESFERA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 02

É vedado ao órgão administrativo o exame da constitucionalidade da lei, bem como o de eventuais ofensas pela norma legal aos princípios constitucionais da proporcionalidade, razoabilidade e da vedação a tributo confiscatório. Aplicação Súmula CARF nº 02.

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES À SEGURIDADE SOCIAL. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS DE FORMA CUMULATIVA. NÃO OCORRÊNCIA.

A descaracterização da imunidade deve ser feita com atenção a disposições que guardam relação lógica com o art. 14 do CTN, que tem status de lei formal complementar. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na legislação, 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 imunidade. A aplicação dos resultados da entidade em finalidades diversas dos seus objetivos sociais/institucionais constitui descumprimento da legislação afeta à imunidade das contribuições sociais/previdenciárias. O pagamento a diretores, associados, instituidores ou benfeitores utilizando-se de pessoas jurídicas das quais são titulares ou sócios, sem a comprovação dos reais serviços prestados pelas pessoas jurídicas contratadas, leva à conclusão de tratar-se de remuneração indireta às pessoas físicas e aplicação dos resultados da entidade em atividades não institucionais.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. CERTIDÃO NEGATIVA OU POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA. REQUISITO PARA A IMUNIDADE DO ART. 195, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

Apresentar certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Receita Federal e Certificado de Regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - CRF constitui-se em requisito autônomo insculpido no art. 29, III, da Lei nº 12.101, de 2009, consubstanciando-se em concretização da regra traçada no art. 195, §3º, da Constituição, além de ser consequência dedutiva do disposto no inciso III do art. 14 do Código Tributário Nacional.

GRATUIDADE TOTAL OU PARCIAL. ART. 55, III DA LEI 8.212/91. ART. 13, III DA LEI 12.101/09. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF.

O requisito para o gozo da imunidade previstos no inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212/91 e do art. 13, III da Lei nº 12.101/09, que se refere à exigência de gratuidade total ou parcial na prestação dos serviços sociais é um elemento caracterizador do modo beneficente de atuação, de modo que atrai a regência de lei complementar, tendo sido considerado inconstitucional pelo STF, de forma que não pode ser requisito exigido para o reconhecimento da imunidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, por conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo dos argumentos relativos a princípios de razoabilidade e proporcionalidade, e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Sala de Sessões, em 3 de dezembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto – Relator

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Antonio Savio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto pela ORGANIZAÇÃO HÉLIO ALONSO DE EDUCAÇÃO E CULTURA (OHAEC), entidade beneficente na área de educação, em face da exigência de contribuições previdenciárias, de contribuições destinadas a terceiros (SESC, INCRA, Salário Educação e SEBRAE), contribuições sobre a remuneração de contribuintes individuais, contribuições sobre pró-labore e multa por deixar de apresentar livros contábeis com as formalidades legais devidas.

Em linhas gerais, a Fiscalização lavrou os referidos autos de infração por entender que a recorrente incorreu nas vedações previstas nos incisos I (remuneração ou distribuição de vantagens ou benefícios) e VII (descumprimento de obrigações tributárias acessórias – omissão de fatos geradores em GFIP) do artigo 29 da Lei nº 12.101/2009.

Primeiro; A Fiscalização verificou que “na contabilidade do contribuinte existiam pagamentos de despesas de: Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU (conta 3.1.01.02.002.0001 - IPTU), Luz e Força (conta 3.1.01.02.050.0001), e Água e Esgoto (conta 3.1.01.02.050.0003) para o imóvel localizado na Rua David Campista, 88, Laranjal – São Gonçalo - RJ, intitulado “Sítio do CHA”” (fl. 29).

Após a realização de diligência fiscal, a recorrente apresentou Instrumento Particular de Compromisso de Compra e Venda, datado de 24 de abril de 1998, no qual o mantenedor, Sr. Hélio Alonso (presidente da recorrente a época), juntamente com sua esposa se comprometem a vender o imóvel (“Sítio do CHA”) a recorrente. O item III do contrato determinou que o valor da venda seria de R\$ 380.000,00 (trezentos e oitenta mil reais) pagos com um sinal em 24/04/98, no valor de R\$ 120.000,00 e o saldo seria pago em quatro parcelas (R\$ 85.000,00; R\$ 75.000,00; R\$ 75.000,00; e R\$ 75.000,00).

Ao analisar a documentação contábil da recorrente, a Fiscalização identificou que existia saldo a pagar de R\$ 68.000,00 e não houve a formalização completa do negócio (outorga de escritura pública e respectivo registro), após 17 (dezessete) anos da assinatura do contrato de compra e venda – considerando a data de lavratura do relatório fiscal, em 28/03/2016.

Além disso, a Fiscalização identificou que “os comprovantes de pagamentos de IPTU, Luz e água/esgoto, apresentados a fiscalização referente ao sítio de laranjal estão todos em nome do Sr. Helio Alonso e são referentes ao consumo residencial, diferente dos comprovantes dos demais imóveis apresentados que estão em nome da OHAEC e tem consumo do tipo comercial” (fl. 30).

Segundo; A Fiscalização, ainda, identificou na contabilidade do contribuinte a existência de pagamentos mensais a Agência de Turismo e Viagens Heliotur Ltda, CNPJ 31.400.112/0001-63, na conta 3.1.01.02.006.0006 - Serv. Prest. Ag. Viagens e Turismo. Os pagamentos são, em maioria, referentes a “prestação de serviços de consultoria e treinamento” e estão vinculados ao “Termo de Parceria para Prestação de Serviços”. Destaca-se que o endereço da Heliotur é o mesmo da recorrente e não havia empregados contratados.

A recorrente apresentou o “Contrato de Cessão de Uso de Instalações a Título Não Oneroso”, firmado entre o contribuinte e a Heliotur, portanto a prestadora de serviços não paga pelo espaço utilizado, tendo sido estipulado na cláusula 3ª do referido contrato, apenas o pagamento de R\$ 385,00 (trezentos e oitenta e cinco reais) mensais, como contrapartida ao uso de linha telefônica, água, energia elétrica e mobiliário; existentes nas instalações cedidas”.

Registra-se que o quadro societário da Heliotur é composto por diretores que compõem a diretoria da fiscalizada que são: Hélio Alonso, Márcia Regina Alonso Pfisterer e Cláudia Alonso.

Terceiro; A Fiscalização constatou o Sr. Hélio Alonso (Presidente), a Sra. Márcia Regina Alonso Pfisterer (Vice-Presidente), e a Sra. Cláudia Alonso (Diretora Administrativa) receberam remuneração no ano de 2009, violando o art. 29, I da Lei nº 12.101/2009 e o Estatuto Social da entidade.

Quarto; A recorrente não apresentou a Certidão Negativa de Débitos (CND) ou a Certidão Positiva de Débitos com efeito de Negativa (CPD-EM) e não apresentou o Certificado de Regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) referentes ao período fiscalizado, violando o art. 29, III da Lei nº 12.101/09.

Quinto; A Fiscalização constatou que a recorrente adotou o regime de caixa ao invés do regime de competência, contrariando as normas contábeis. Assim, foi aplicada a multa pelo descumprimento de obrigação acessória – “CFL 38” (DEBCAD nº 51.054.921-7).

Sexto; A Fiscalização indicou que a recorrente não atendeu ao percentual de 20% da receita bruta anual em gratuidade, uma vez que o percentual de bolsas concedidas para “alunos carentes” perfazia o montante de 15,56% da receita bruta.

Em face dos apontamentos feitos pela Fiscalização e da lavratura dos Autos de Infração, a recorrente apresentou impugnação alegando a inexistência de vantagens e benefícios indevidos e de remuneração em favor dos mantenedores. Além disso, a ora recorrente sustentou a regularidade no cumprimento das obrigações principal e acessória.

A 12ª Turma da DRJ/RPO julgou totalmente improcedente a impugnação apresentada, pois os argumentos apresentados não foram capazes de justificar as práticas não usuais constadas pela Fiscalização e afastar as vedações previstas no art. 29 da Lei nº 12.101/2009.

JUIZO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DA INSTÂNCIA DE JULGAMENTO ADMINISTRATIVO (DRJ).

Nos termos do artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e artigo 7º da Portaria MF nº 341/2011, é vedado à instância administrativa de julgamento (DRJ) proferir juízos de inconstitucionalidade em face das normas formalmente vigentes.

ENTIDADE BENEFICENTE. CUMPRIMENTO DA LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA EM FACE DE LEGISLAÇÃO DAS ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ISENÇÃO/IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS. EXIGIBILIDADE DE REQUISITOS FIXADOS EM LEI ORDINÁRIA.

Em decorrência das disposições do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal, foram editadas sucessivas normas infraconstitucionais (Lei 8.212/1991, MP 446/2008 e Lei 12.101/2009, além de Decretos e Instruções Normativas), contendo os requisitos e as condições a serem cumpridas, para a fruição do benefício tributário, procedimento este, cuja constitucionalidade tem sido frequentemente questionada no Supremo Tribunal Federal, que, entretanto, vem confirmando a viabilidade jurídica do procedimento. Assim, os fundamentos legais específicos, sobre os quais se fundamentam as exigências legais que constituem objeto deste processo, jamais foram afastados pela Suprema Corte, e, tampouco se vislumbra a ocorrência das situações excepcionais enumeradas no § 6º do artigo 26-A da Constituição Federal.

APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE.

Por imposição das pertinentes disposições legais (CTN, artigo 142; Decreto nº 70.235/1972, artigo 26-A e Portaria MF nº 341/2011), constatados os pertinentes requisitos legais, compete ao AFRFB o dever de lavrar o correspondente lançamento fiscal, não sendo possível, por falta de fundamentos legais, levar em conta, no âmbito do processo administrativo fiscal, alegações relativas à aplicação dos princípios da proporcionalidade ou razoabilidade, em face do montante apurado de tributos, supostamente elevado.

Irresignada, a recorrente interpôs recurso voluntário reiterando os argumentos apresentados em sede de impugnação, que podem ser sumarizados da seguinte forma:

1. Inexistência de Vantagens Indevidas

Sítio do Chá (São Gonçalo/RJ): Alegação de uso indevido de recursos pela entidade foi rechaçada. A posse do imóvel e a quitação de despesas, como IPTU e serviços públicos, são legítimas e dentro da legalidade.

Contratos com Heliotur: Não houve distribuição de lucros ou benefícios indevidos aos mantenedores. As contratações tinham natureza operacional e não visaram vantagens pessoais.

2. Remuneração de Dirigentes

A fiscalização apontou remuneração indevida de dirigentes. A entidade esclarece que a remuneração foi feita com base em vínculos empregatícios, não por cargos estatutários. A

legislação (Lei nº 12.101/2009) permite remuneração de dirigentes que exerçam funções laborais, afastando assim a alegada infração.

3. Regularidade Contábil e Fiscal

A entidade é auditada por empresa credenciada junto à Comissão de Valores Mobiliários, o que assegura a regularidade de suas práticas contábeis e fiscais. Falhas em obrigações acessórias foram pontuais e não intencionais, não configurando sonegação.

4. Não atendimento ao índice mínimo 20% da receita bruta em gratuidade

A recorrente sustentou que a fiscalização não detém competência para aferir ou interferir no que concerne o critério de gratuidade.

5. Erro na Aplicação da Legislação

A Fiscalização aplicou critérios de legislação que só foram alterados pela Lei nº 12.868/2013, posterior ao exercício fiscalizado (2012). Assim, houve erro na aplicação do art. 29 da Lei nº 12.101/2009.

6. Princípios da Razoabilidade e Proporcionalidade

Argumenta-se que a sanção administrativa imposta foi desproporcional e contrária aos princípios do devido processo legal. A aplicação das penalidades não observou a razoabilidade necessária.

7. Inconstitucionalidades da Lei nº 12.101/2009, Lei nº 8.212/1991 e MP nº 446/08

Argumenta que o STF teria declarado inconstitucionais os dispositivos que embasam a autuação fiscal.

Os autos foram remetidos ao CARF para julgamento.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Roberto Junqueira de Alvarenga Neto**, Relator

1. Admissibilidade

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

Com efeito, a recorrente não impugnou o Auto de Infração pelo descumprimento de obrigação tributária acessória (DEBCAD nº 51.054.921-7 – CFL 38), relativo à adoção do regime de caixa ao invés do regime de competência. Portanto, a matéria está preclusa.

Além disso, não se conhece dos argumentos relativos aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, uma vez que o CARF não é competente para afastar aplicação da legislação com base em argumento de suposta violação aos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade, sob pena de violar o Súmula CARF nº 2.

2. Mérito

A Fiscalização apontou diversas infrações distintas e independentes que seriam óbices à manutenção da condição de beneficiário da “isenção” da Lei nº 12.101/2009. Essas infrações serão analisadas de forma pormenorizada a seguir.

Antes de tudo, cumpre esclarecer que, na ADI nº 4.480, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput; do art. 29, VI, e do art. 31 da Lei 12.101/2009 inciso VI do art. 29 da Lei nº 12.101/09. Além disso, na ADI nº 2028, o STF declarou o art. 55, inciso III, da Lei 8.212/91 inconstitucional.

2.1. Vantagens ou benefícios – Sítio do CHÁ e Heliotur

A recorrente afirmou que “no que concerne ao Sítio do Chá – Laranjal, situado na cidade de São Gonçalo/RJ, a que se referem os itens 12 a 19 do Relatório Fiscal, insofismável que o mesmo foi objeto de compra e venda por instrumento particular, através do qual a entidade foi imitada na posse e, conseqüentemente responsável pela quitação de impostos e taxas respectivas”.

Ainda, afirmou que “o referido sítio do Chá é informado nas avaliações corriqueiras do MEC a que se submete a OHAEC como de sua propriedade, a fim de obter autorizações de cursos superiores e renová-las”.

Conforme adiantado, a Fiscalização identificou que existia saldo a pagar de R\$ 68.000,00 e não houve a formalização completa do negócio (outorga de escritura pública e respectivo registro), após 17 (dezessete) anos da assinatura do contrato de compra e venda – considerando a data de lavratura do relatório fiscal, em 02/12/2013. Não foram apresentadas quaisquer provas contrárias.

Verifica-se que as contas de energia elétrica, fornecimento de água e IPTU, anexadas por amostragem, estão em nome do Sr. Hélio Alonso (e não em nome da recorrente). Nas contas de energia elétrica e fornecimento de água consta que se trata de propriedade residencial e o nível de consumo também indica que se trata de uma utilização residencial, sendo compatível com o consumo de uma escola – registra-se que a fiscalização também anexou contas de outros estabelecimentos da recorrente para fins de comparação do consumo.

Entretanto, não há efetivamente informações acerca da efetiva utilização do imóvel (se diretamente pela OHAEC, para suas finalidades institucionais; ou pelo dirigente, para uso pessoal).

Portanto, apesar de a operação de compra e venda e os elementos apresentados pela fiscalização indicarem que se trata de uma situação inusual, porém, tais elementos, considerados de forma isolada, não são suficientes para comprovar que o Sr. Hélio Alonso recebeu vantagens e benefícios.

Seguindo adiante. Quanto aos apontamentos relativos Heliotur descritos no tópico fático, a recorrente alegou o que segue:

Alega em ambos os casos, sabe-se a que finalidade ou intuito, que o endereço das prestadoras seria o mesmo da sede da OHAEC, o que reflete a verdade dos fatos. A sede da instituição funciona em imóvel locado, por isso a cessão do espaço em troca de pagamento exclusivamente de valor atinente a contrapartida pelo uso de linha telefônica, mobiliário e taxas, que refletem o custo mínimo para funcionamento das empresas.

Trata-se de empresas de porte pequeno que sequer distribuíram lucro ou dividendos aos sócios no exercício de 2009, o que por si só inviabiliza qualquer hipótese de distribuição de vantagem ou benefício indevido a mantenedores, uma vez inexistir a premissa da tese da fiscalização, qual seja, o que ser distribuído. Será que os mantenedores iriam buscar maneira oblíqua para se remunerar que pró-labore insignificante.

A conclusão no sentido de que houve um estratagema para transferência de recursos da OHAEC para a agência de turismo HélioTur e para a empresa ACHA Comunicação Produção Ltda. chega a ser risível, na medida em que não houve sequer distribuição de lucro na empresa.

A recorrente não enfrenta os diversos apontamentos feitos pela Fiscalização, quais sejam:

- **Ausência de cobrança de aluguel:** apenas foram cobrados valores específicos referentes ao consumo de energia elétrica, água e serviços telefônicos. Contudo, de acordo com as práticas comerciais usuais, espera-se que cada empresa possua seu próprio estabelecimento e infraestrutura. Caso utilize instalações de terceiros, é necessário o pagamento de aluguel correspondente.
- **Utilização das instalações da OHAEC para funcionamento da Heliotur:** a Heliotur operava nas dependências da própria OHAEC, o que, assim como mencionado anteriormente, contraria as práticas comerciais comuns que requerem espaços independentes para cada empresa.
- **Controle da Heliotur por dirigentes da OHAEC:** a Heliotur era controlada diretamente pelos dirigentes da OHAEC, sem a participação de outros empregados. Essa relação direta evidencia uma forte interdependência entre a Heliotur e OHAEC, indicando que a Heliotur era utilizada pelos dirigentes para receberem valores da OHAEC.
- **OHAEC como cliente exclusivo da Heliotur:** a Heliotur tinha como único cliente a própria OHAEC, o que reforça a conclusão de interdependência já mencionada.

- **Ausência de contratação de empregados:** a ausência de funcionários contratados pela Heliotur sugere que os serviços ou não foram efetivamente prestados, ou foram executados pelos próprios colaboradores da OHAEC, utilizando o mesmo espaço, equipamentos e infraestrutura da instituição, o que indicaria um possível desvio de finalidade.

A recorrente não discorreu sequer uma linha sobre esses pontos. Nota-se que houve um significativo acúmulo de valores nas contas caixas e no patrimônio da empresa, que apesar de não terem sido distribuídos em 2009, nada impede que tais valores tenham sido distribuídos nos anos subsequentes.

Ademais, a recorrente não comprova exatamente quais serviços eram prestados em seu favor, limitando-se a realizar alegações genéricas e sem qualquer respaldo probatório.

Assim, se mostra inevitável considerar que os pagamentos tinham como objetivo favorecer os dirigentes da recorrente e sócios da prestadora de serviço.

2.2. Remuneração dos mantenedores

No que tange a remuneração dos mantenedores, a recorrente alega que os “dirigentes estatutários que não receberam ou recebem remuneração por seus cargos estatutários e sim por seu vínculo trabalhista”, vinculado a filial 0002 e, por isso, a situação controvertida estaria abarcada na exceção prevista no art. 29, §1º da Lei nº 12.101/09.

Não obstante, o próprio art. 29 da Lei 12.101/2009 em seus §§ 1º, 2º e 3º prevê **expressamente que o dirigente estatutário que cumulativamente exerça cargo com vínculo empregatício pode ser remunerado**, não havendo assim qualquer afronta ao inciso I do supracitado artigo, demonstrando o erro da fiscalização e autuação da recorrente na forma apresentada.

Ao elencar os diretores estatutários e suas atribuições, a fiscalização não apontou em que cargos tal remuneração foi efetuada, onde para tanto a recorrente traz cópias das folhas de registro de empregados onde os dirigentes estatutários que não receberam ou recebem remuneração por seus cargos estatutários e sim por seu vínculo trabalhista, justamente na filial 0002 (entidade mantida – FACHA).

Cumprе esclarecer que a própria DIPJ do ano fiscalizado apresentada pela recorrente é expressa ao firmar na ficha 61 B a inexistência de remuneração em favor de dirigentes e conselheiros.

Para deslindar a questão, da simples leitura do **artigo 106, II do Código Tributário Nacional se depreende não se infringir qualquer legislação a remuneração das pessoas físicas de mantenedores, isso se prevalecesse a incorreta conclusão do Auditor-Fiscal.**

Outrossim, insta esclarecer que mesmo antes da nova redação dada ao artigo 29 da lei nº 12.101/2009 pela lei nº 12.868/2013 admitia-se a remuneração de pessoas físicas mantenedoras e dirigentes estatutárias em cargo operacional de entidades mantidas. Insofismável que tal prática configura a questão fática ora em questão denotando a total legalidade praticada pela autuada.

Decerto que as pessoas físicas têm o direito de livre associação tal como são titulares do direito de exercer sua profissão mediante a respectiva remuneração,

o que ocorre de forma solene e expressa em relação às pessoas físicas funcionárias da OHAEC, o que leva a flagrante conclusão da insubsistência dos Autos de Infração por suposta remuneração de dirigentes no que tange a seus salários (pró-labore), uma vez que a mesmo nunca ocorreu (...)

Como bem apontado no acórdão recorrido, a redação original da Lei nº 12.101/2009 proibia, de forma expressa, que os dirigentes das entidades beneficiadas pela respectiva isenção recebessem qualquer tipo de “remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes fossem atribuídas pelos respectivos atos constitutivos”.

Com as alterações trazidas pela Lei nº 12.868/2013, em vigor desde 16 de outubro de 2013, essa proibição foi flexibilizada, permitindo a remuneração de “diretores não estatutários com vínculo empregatício” e, em determinadas condições, também a remuneração de dirigentes estatutários (§§ 1º, 2º e 3º).

Essa vedação inicial, referente à remuneração de dirigentes estatutários, constava também no Decreto nº 7.237/2010, mas foi posteriormente revogada pelo Decreto nº 8.242/2014, que ajustou suas disposições às modificações introduzidas pela Lei nº 12.868/2013. Assim, foram confirmadas as duas hipóteses de remuneração: a contratação de diretores não estatutários com vínculo empregatício e a limitação da remuneração de dirigentes estatutários, conforme o § 2º.

Por fim, a flexibilização dessa vedação foi formalizada exclusivamente pela alteração promovida pela Lei nº 12.868/2013, com validade a partir de 16 de outubro de 2013 – período posterior ao lançamento fiscal analisado.

Nesse ponto, é necessário esclarecer o alcance do art. 106, II do CTN, isto é, a retroatividade da legislação tributária para ato não definitivamente julgado.

O CTN prevê a retroatividade para fins da lei mais benéfica, que advém de um princípio geral do direito potestativo do estado (retroatividade benigna), quando: a lei deixar de definir determinado ato como infração; a lei deixar de tratar determinado ato como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, salvo em hipóteses de fraude ou que não tenha implicado em falta de pagamento de tributo (hipótese restrita as obrigações acessórias); e a lei posterior prever penalidade menos gravosa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Ou seja, por expressa determinação do art. 106, II do CTN, sua aplicação é restrita as sanções tributárias, o que não é o caso. Trata-se, na realidade, de uma condição legal necessária para a concessão do benefício tributário.

Sendo assim, considerando a legislação tributária vigente à época dos fatos, não havia exceção à regra que vedava a “remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título”.

Ademais, ainda que se entenda pela possibilidade de aplicação da legislação tributária de forma retroativa, o que se admite apenas para fins argumentativos, a recorrente não

atenderia aos requisitos dos §§1º, 2º e 3º do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, introduzidos pelas legislações posteriores.

Nos termos da ata da Assembleia de 15/05/2005, foram nomeados **dirigentes estatutários** da OHAEC: Hélio Alonso (presidente), Márcia Regina Alonso Pfisterer (vice-presidente), Josephina Alonso (diretora pedagógica) e Cláudia Alonso (diretora administrativa).

A Fiscalização apontou que tais diretos estatutários receberam valores mensais durante todo o ano de 2009 (exceto a Sra. Josephina Alonso). Para os diretores ou dirigentes estatutários, a remuneração não poderia ser superior a 70% do limite máximo para remuneração de servidores do Poder Executivo federal, que era de R\$ 24,5 mil em 2009 – logo, o limite era de R\$ 17,15 mil, aproximadamente. No caso concreto, os dirigentes estatutários receberam remunerações mensais em valor superior ao limite, conforme se verifica na tabela abaixo:

PRO-LABORE HÉLIO ALONSO	PRO-LABORE CLAUDIA ALONSO	PRO-LABORE MARCIA ALONSO	TOTAL PRO-LABORE
33.794,65	15.549,94	16.411,74	65.756,33
33.794,65	14.289,14	19.258,69	67.342,48
33.794,65	12.608,06	15.072,01	61.474,72
33.794,65	12.608,06	15.072,01	61.474,72
33.794,65	12.608,06	15.072,01	61.474,72
43.726,65	18.952,06	21.416,01	84.094,72
43.726,65	18.952,06	21.416,01	84.094,72
43.726,65	18.952,06	21.416,01	84.094,72
43.726,65	25.269,41	21.416,01	90.412,07
59.759,74	18.952,06	21.416,01	100.127,81
50.066,15	21.386,05	31.157,67	102.609,87
50.066,15	21.386,05	25.418,63	96.870,83
46.652,97	19.995,79	22.652,93	89.301,69

Além disso, nos termos do §2º do art. 29 da Lei nº 12.101/09, “nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição” e “o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo”. A recorrente também não atende a tais requisitos.

Por fim, a recorrente apesar de alegar a remuneração paga aos diretores advinham “dos serviços prestados por vínculo laboral” e ter sido indicado que os valores teriam sido pagos pela filial 0002, não foram apresentados documentos que comprovem o exercício desse vínculo laboral.

Nesse sentido, seria necessário que a recorrente esclarecesse exatamente quais eram as funções exercidas e no que elas se diferenciavam das responsabilidades de seu cargo estatutário e apresentasse folhas de ponto e contratos de trabalho – o que não foi feito.

Por exemplo, em qual momento o Sr. Hélio Alonso desempenhava a função de presidente (na matriz) e quando desempenhava a função de diretor geral (na filial 0002)? Como o Sr. Hélio Alonso possuía vínculo empregatício com a filial sem ter qualquer subordinação? A recorrente não foi capaz de responder a esses questionamentos, dentre tantos outros.

Dessa forma, sob qualquer ótica, os direitos estatutários da recorrente perceberam remuneração de forma indevida, violando o art. 28, II da MP nº 446/08 e o art. 29 da Lei nº 12.101/2009, na sua redação original, na redação dada pela Lei nº 12.868/2019 e na redação dada pela Lei nº 13.151/2015.

2.3. Ausência de CND e do certificado de regularidade do FGTS

A recorrente não apresentou a Certidão Negativa de Débitos (CND) ou a Certidão Positiva de Débitos com efeito de Negativa (CPD-EM) e não apresentou o Certificado de Regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) referentes ao período fiscalizado, violando o art. 29, III da Lei nº 12.101/09. A recorrente se limitou a alegar que “não existiam débitos” no período fiscalizado.

Registra-se que o art. 28, VI da MP nº 446/08 e o art. 29, III da Lei nº 12.101/09 **não** foram declarados inconstitucionais pelo STF e eram válidos e eficazes no período fiscalizado. Portanto, por expressa previsão legal, a recorrente deveria ser capaz de comprovar sua regularidade fiscal, apresentando as referidas certidões, sob pena de não atender aos requisitos para fruição da imunidade.

Veja-se a jurisprudência do CARF:

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. CERTIDÃO NEGATIVA OU POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA. REQUISITO PARA A IMUNIDADE DO ART. 195, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

Apresentar certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Receita Federal e Certificado de Regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - CRF constitui-se em requisito autônomo insculpido no art. 29, III, da Lei nº 12.101, de 2009, consubstanciando-se em concretização da regra traçada no art. 195, §3º, da Constituição, além de ser consequência dedutiva do disposto no inciso III do art. 14 do Código Tributário Nacional.

INCONSTITUCIONALIDADE. DECLARAÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

(Acórdão nº 2401-012.010; Processo nº 12448.723091/2016-51; julgado em 01/10/2024; Conselheiro relator José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro)

Considerando que a recorrente não apresentou certidões conforme expressamente determinado em lei, é correta a exigência fiscal nesse ponto.

2.4. Índice de gratuidade mínimo

A Fiscalização apontou que “ficou comprovado que a Empresa não aplicou o percentual mínimo de 20% da receita, em gratuidade. Ressaltamos que, como dito no item 82, a Empresa não comprovou para a grande maioria dos bolsistas que os mesmos se tratam [sic.] de pessoas carentes (...). Realizamos os cálculos e demonstrações somente para que não restasse

qualquer sombra de dúvida quanto a nossa afirmação de que não foi cumprida a determinação legal de aplicação do percentual mínimo de 20% da Receita com gratuidades.”

Com efeito, cumpre esclarecer que após o julgamento do RE nº 566.622, a PGFN publicou a Nota SEI nº 17/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, indicando que “a exigência de gratuidade total ou parcial na prestação dos serviços sociais é um elemento caracterizador do modo beneficente de atuação, de modo que atrai a regência de lei complementar”.

61. Com essa fundamentação, o Ministro compatibiliza a utilização das leis ordinária e complementar na regulamentação da imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social, conferindo a máxima efetividade aos arts 195, §7º e 146, II, ambos da CF, além de justificar a *ratio decidendi* dos julgados, que pode ser assim sintetizada:

“Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é forma somente exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas”.

62. Aplicando-se os fundamentos determinantes extraídos desses julgados, chega-se às seguintes conclusões:

a) Enquadram-se nessa categoria de matéria meramente procedimental passível de previsão em lei ordinária, segundo o STF: (a.1) o reconhecimento da entidade como sendo de utilidade pública pelos entes (art. 55, I, da Lei nº 8.212, de 1991); (a.2) o estabelecimento de procedimentos pelo órgão competente (CNAS) para a concessão de registro e para a certificação[20] - Cebas (art. 55, II, da Lei 8.212, de 1991, na sua redação original e em suas sucessivas reedições c/c o art. 18, III e IV da Lei 8.742, de 1993, na redação original e na redação dada pelo art. 5º da Medida Provisória nº 2.187- 13, de 2001; (a.3) a escolha técnico política sobre o órgão que deve fiscalizar o cumprimento da lei tributária referente à imunidade; (a.4) a exigência de inscrição da entidade em órgão competente (art. 9º, § 3º, da Lei nº 8.742, de 1993, na redação original e na redação dada pelo art. 5º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001); (a.5) a determinação de não percepção de remuneração e de vantagens ou benefícios pelos administradores, sócios, instituidores ou benfeitores da entidade (art. 55, IV, da Lei nº 8.212, de 1991); e (a.6) a exigência de aplicação integral de eventual resultado operacional na promoção dos objetivos institucionais da entidade (art. 55, V, da Lei nº 8.212, de 1991)[21];

b) A delimitação do campo semântico “do modo beneficente de assistência social”, sujeita-se à regra de reserva de lei complementar, consoante o disposto no art. 146, II, da Carta Política;

c) A exigência de gratuidade total ou parcial na prestação dos serviços sociais é um elemento caracterizador do modo beneficente de atuação, de modo que atrai a regência de lei complementar. Citam-se, a título de exemplo, a concessão de bolsas de estudo e a oferta de leitos para o SUS;

d) Consequentemente, todas as outras previsões de contrapartidas a serem observadas pelas entidades também demandam a edição de lei complementar, em atenção à norma do art. 146, II, da CF; e

e) Por derradeiro, os arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732, de 1998[22], também foram declarados formalmente nulos pela Corte, demonstrando que (e.1) a estipulação de um marco temporal para as condicionantes exigidas para a fruição da imunidade e (e.2) o cancelamento da imunidade aos que descumprirem os requisitos restringem a extensão da imunidade e requerem regulamentação por lei complementar.

Nesse sentido, no julgamento da ADI nº 4.480, o STF declarou inconstitucional o art. 13, III da Lei nº 12.101/09, que exigia a concessão de bolsa de estudos na razão 1 para cada 5 alunos pagantes:

"Ante o exposto, julgo parcialmente procedente a presente ação direta de inconstitucionalidade para **declarar a inconstitucionalidade formal do art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º;** do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput; do art. 29, VI, e do art. 31 da **Lei 12.101/2009**, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e declarar a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009".

Assim, o requisito aplicação do percentual de 20% da receita bruta em gratuidade não pode ser utilizado como fundamento para a manutenção do lançamento. Ressalta-se que a improcedência dos fundamentos fiscais relativos a não observância do percentual de 20% de gratuidade não é capaz de desconstituir a exigência fiscal.

3. Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto