



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15983.000068/2011-19
ACÓRDÃO	2402-013.645 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CÍRCULO DE AMIGOS DO MENOR PATRULHEIRO DE SANTOS CAMPS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO RECURSAL. ILEGITIMIDADE PASSIVA NÃO SUSCITADA EM IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. NÃO CONHECIMENTO.

A alegação de ilegitimidade passiva, não deduzida na impugnação originária, configura inovação recursal, insuscetível de apreciação em grau de recurso, por não ter sido submetida ao crivo da instância de origem. A instância recursal limita-se à revisão da matéria oportunamente arguida e decidida, sendo vedada a ampliação do objeto litigioso. Aplicação dos arts. 16, III, e 17 do Decreto nº 70.235/72. Preclusão consumativa configurada.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATO VINCULADO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. AUTO DE INFRAÇÃO REGULAR. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA ASSEGURADOS.

O lançamento tributário é ato vinculado e obrigatório da Administração, nos termos do art. 142 do CTN. Verificada a regularidade formal do auto de infração, com observância dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, e assegurado o exercício do contraditório e da ampla defesa, não há que se falar em nulidade. Ausência das hipóteses previstas no art. 59 do referido Decreto. Desnecessidade de prévio cancelamento de benefício fiscal, nos termos da legislação aplicável.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE PROVA. INOCORRÊNCIA. MATERIALIDADE COMPROVADA. DOCUMENTOS CONTÁBEIS.

Não procede a alegação de ausência de prova quando o lançamento tributário se fundamenta em procedimento fiscal regular, com base em elementos concretos extraídos da contabilidade e documentos do próprio contribuinte. Pagamentos a pessoas físicas não declarados, devidamente

identificados em contas contábeis e comprovados por recibos, caracterizam fatos geradores das contribuições previdenciárias. Inexistência de presunção ou inversão do ônus da prova. Regular constituição do crédito tributário, nos termos do art. 142 do CTN.

CEBAS. RENOVAÇÃO. COMPETÊNCIAS DISTINTAS. IRRELEVÂNCIA PARA O LANÇAMENTO.

Documentos relativos à renovação do Cebas perante outro órgão administrativo não vinculam a atuação da Receita Federal do Brasil, que possui competência própria para verificar o cumprimento dos requisitos legais. O reconhecimento em esfera distinta não impede o lançamento tributário nem afasta a validade do auto de infração.

DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DOS INCISOS IV E V DO ARTIGO 55 DA LEI 8.212/91.

Os fatos, relatos e documentos apresentados pela Fiscalização são suficientes para demonstrar a ocorrência de razões motivadoras da exclusão do benefício do Contribuinte.

DA ALEGADA FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DA OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES. INOCORRÊNCIA.

Cabe à Impugnação demonstrar com base nos documentos legais que está obrigada a produzir, guardar e exibir - folhas de pagamento, GFIP e livros contábeis - que os valores (bases-de-cálculo) considerados não corresponderiam aos efetivamente apurados ou que seus procedimentos são de tal natureza que não configuram infração às obrigações legais previstas no artigo 55 da Lei 8.212/1991. Simples alegações, fundadas em considerações genéricas, não têm o condão de invalidar os dados obtidos em documentos, cujas responsabilidades pelo preparo e apresentação, são do próprio Contribuinte.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, II, "C", DO CTN. APLICAÇÃO DA PENALIDADE MAIS FAVORÁVEL. AUSÊNCIA DE PROVA EM SENTIDO CONTRÁRIO.

Demonstrado que a fiscalização procedeu ao cotejo entre a legislação vigente à época dos fatos geradores e a superveniente (Lei nº 11.941/2009), com apuração comparativa e aplicação da penalidade mais benéfica ao contribuinte. A recorrente não apresentou elementos probatórios capazes de infirmar os cálculos realizados ou evidenciar eventual maior favorabilidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto, deixando de apreciar matéria não impugnada, nos termos do voto do relator e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares suscitadas para, no mérito, dar-lhe parcial provimento de modo a reduzir a multa de mora ao patamar de 20%.

Assinado Digitalmente

Alexandre Corrêa Lisboa – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcus Gaudenzi de Faria, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Alexandre Correa Lisboa, Suez Roberto Colabardini Filho, Andre Barros de Moura (substituto[a] integral), Rodrigo Duarte Firmino (Presidente)

RELATÓRIO

Integram o presente processo os seguintes lançamentos e respectivos objetos:

Lançamento DEBCAD 37.288.770-8, para constituição de crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias, incidentes sobre a remuneração de contribuintes individuais (contribuição da empresa).

Lançamento DEBCAD 37.288.771-6, para constituição de crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias, incidentes sobre a remuneração de contribuintes individuais (contribuição do contribuinte individual).

Segundo consta do Relatório Fiscal, a auditoria concentrou-se na verificação do cumprimento dos requisitos legais necessários à certificação da entidade como beneficente de assistência social, bem como das condições exigidas para a fruição da isenção das contribuições sociais.

No curso dos trabalhos, a fiscalização tomou conhecimento de diversas irregularidades relacionadas à aplicação dos recursos da entidade, as quais eram objeto de apuração no âmbito de Ação Civil Pública.

A partir dessas informações e dos demais elementos colhidos durante a auditoria, a autoridade fiscal procedeu à análise da regularidade da atuação da entidade nos exercícios fiscalizados.

Entre as irregularidades apontadas estão práticas como retirada indevida de valores por dirigentes a título de “verbas de representação”, demissões simuladas para saque de FGTS, pagamento de despesas de veículos estranhos à entidade, venda de bens por valores muito abaixo do mercado, concessão de empréstimos sem critérios adequados, distribuição de resultados a empregados, realização de doações incompatíveis e manutenção de trabalhadores sem registro.

Com base nas irregularidades identificadas, a fiscalização concluiu pelo descumprimento dos requisitos estabelecidos nos incisos IV e V do art. 55 da Lei nº 8.212/91. Entendeu-se que a entidade promoveu o pagamento indireto de vantagens a dirigentes sem a correspondente comprovação das despesas realizadas, além de destinar recursos a finalidades desvinculadas de seus objetivos institucionais. Tais condutas foram enquadradas como desvio de finalidade, comprometendo o atendimento das condições necessárias à manutenção da isenção.

Verificou-se, adicionalmente, o descumprimento da obrigação de aplicação mínima de 20% da receita em gratuidades, circunstância que, conforme consignado pela Autoridade Fiscal, seria objeto de lavratura de Representação Administrativa.

Em razão dessas constatações, foi efetuado o respectivo lançamento fiscal, com fundamento no art. 32 da Lei nº 12.101/2009. No curso da auditoria, a fiscalização identificou pagamentos registrados na contabilidade da entidade sem a correspondente indicação dos respectivos beneficiários. Diante dessa situação, o Contribuinte foi especificamente intimado a fornecer os elementos necessários à identificação dos favorecidos e à comprovação da natureza dos valores pagos. Todavia, não tendo a entidade atendido à intimação nem prestado as informações solicitadas, a autoridade fiscal procedeu ao lançamento nos termos do § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991.

Assim, diante da ausência de identificação dos beneficiários dos valores contabilizados, os respectivos pagamentos foram considerados como efetuados a contribuintes individuais, passando a compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas.

Por fim, a Autoridade Fiscal informa que as multas de mora foram apuradas por competência, adotando-se o critério mais favorável ao contribuinte, conforme as alterações legais introduzidas pela Lei nº 11.941/09 e em observância ao art. 106 do CTN.

A recorrente apresentou impugnação sustentando, em síntese, a nulidade do lançamento fiscal por estar baseado em meras presunções, sem provas concretas, e em ação judicial não transitada em julgado. Alegou violação ao devido processo legal, ao argumento de que não houve prévio cancelamento da isenção, defendendo que, conforme o art. 55, §4º, da Lei nº 8.212/91, o lançamento somente poderia ocorrer após a conclusão do respectivo processo administrativo.

Contestou a ausência de comprovação do descumprimento legal, bem como a caracterização de remuneração e a alegada simulação nas rescisões. Apontou vícios formais, falta de investigação aprofundada e indevida desconsideração de documentos.

Invocou, ainda, decisão administrativa do Ministério do Desenvolvimento Social que reconheceu a regularidade de suas práticas, além da renovação do CEBAS.

Por fim, requereu a anulação do lançamento ou, subsidiariamente, a redução da multa ao limite legal mais favorável.

A Delegacia de Julgamento (DRJ) rejeitou as razões apresentadas pela recorrente, julgando-as improcedentes e mantendo, em sua integralidade, a exigência do crédito tributário lançado.

Inconformada com a decisão proferida pela DRJ, a recorrente interpôs recurso voluntário, no qual reiterou os argumentos já apresentados na impugnação e sustentou, adicionalmente, que a ação civil pública foi definitivamente julgada no âmbito do Poder Judiciário, tendo sido reconhecido que a Recorrente não concorreu para os desvios de conduta apontados, os quais foram imputados exclusivamente ao seu ex-Presidente, Sr. Oswaldo Cruz Soares Ferreira, atraindo, assim, a responsabilidade pessoal do administrador nos termos do art. 135 do CTN; alegou, ainda, que o descumprimento do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, não decorreu de ato por ela praticado, mas de conduta atribuível ao referido ex-dirigente, razão pela qual a correspondente obrigação tributária deveria ser a ele direcionada.

Submetido a julgamento, foi proferido o Acórdão nº 2402-010.447, que, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar os lançamentos. O colegiado entendeu que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade apenas do inciso II e dos respectivos parágrafos do art. 55 da Lei nº 8.212/91. Assim, concluiu que a autuação estava fundamentada nos incisos IV e V do mesmo dispositivo legal, declarados inconstitucionais pela Suprema Corte, circunstância que afastaria a validade dos lançamentos. O acórdão foi assim ementado:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). ILEGITIMIDADE PASSIVA. CONTESTAÇÃO. EFEITO DEVOLUTIVO. INOVAÇÃO RECURSAL. INADMISSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

A parte do lançamento com a qual o contribuinte concorda ou não a contesta expressamente em sua impugnação torna-se incontroversa e definitiva na esfera administrativa. Afinal, inadmissível o CARF inaugurar apreciação de matéria desconhecida do julgador de origem, porque não impugnada, eis que o efeito devolutivo do recurso abarca somente o decidido pelo órgão “a quo”.

PAF. LANÇAMENTO. REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO. NULIDADE. INEXISTENTE.

Cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade quando o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto.

PAF. INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIAÇÃO. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 2. APLICÁVEL.

Compete ao poder judiciário aferir a constitucionalidade de lei vigente, razão por que resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa. Ademais, trata-se de matéria já sumulada neste Conselho.

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. REQUISITOS LEGAIS. INCONSTITUCIONALIDADE. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) Nº 566.622/RS (TEMA 32 DA REPERCUSSÃO GERAL).

Diante de declaração de inconstitucionalidade assentada pelo STF no julgamento do RE nº 566.622, tem-se que é insubsistente o lançamento fundamentado na falta de requerimento feito junto ao INSS - § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). LANÇAMENTO. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL. ASPECTOS MATERIAIS. REGRA GERAL. VIGÊNCIA. DATA DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS. PODER DE INVESTIGAÇÃO. AMPLIAÇÃO. RETROATIVIDADE. VINCULAÇÃO. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) Nº 601.314/SP (TEMA 225 DA REPERCUSSÃO GERAL). SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). RECURSO ESPECIAL (RESP) Nº 1.134.665/SP (TEMA 275 DOS RECURSOS REPETITIVOS).

Tratando-se dos aspectos de natureza material do lançamento, aplica-se a lei vigente na data de ocorrência do respectivo fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Contudo, os aspectos procedimentais que ampliam os poderes de investigação ou as garantias do crédito tributário, inaugurados na legislação superveniente são de aplicação imediata, desde que vigentes na época da prática do correspondente procedimento fiscal.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. PREVISÃO LEGAL. SÚMULA CARF. ENUNCIADOS nº 4 e nº 108. APLICÁVEIS.

O procedimento fiscal que ensejar lançamento de ofício apurando imposto a pagar, obrigatoriamente, implicará cominação de multa de ofício e juros de mora.

MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL. REDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

No lançamento de ofício, regra geral, aplica-se a multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco) por cento, a qual somente é reduzida nos casos previsto na legislação tributária.

OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. GFIP. APRESENTAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FATOS GERADORES. TOTALIDADE. DADOS NÃO CORRESPONDENTES. PENALIDADES ASSOCIADAS. EXIGÊNCIAS.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INOVAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICÁVEL.

Aplica-se o instituto da retroatividade benigna relativamente às penalidades associadas correspondentes aos fatos geradores ocorridos até 30 de novembro de 2008, exigidas mediante lançamentos de ofício pelo descumprimento das obrigações principal e acessória do contribuinte informar mensalmente, por meio da GFIP, os dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

DA ALEGADA FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DA OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES. INOCORRÊNCIA.

Cabe à Impugnação demonstrar com base nos documentos legais que está obrigada a produzir, guardar e exibir - folhas de pagamento, GFIP e livros contábeis - que os valores (bases-de-cálculo) considerados não corresponderiam aos efetivamente apurados ou que seus procedimentos são de tal natureza que não configuram infração às obrigações legais previstas no artigo 55 da Lei 8.212/1991. Simples alegações, fundadas em considerações genéricas, não têm o condão de invalidar os dados obtidos em documentos, cujas responsabilidades pelo preparo e apresentação, são do próprio Contribuinte.

APLICAÇÃO DO PARÁGRAFO TERCEIRO DO ARTIGO 33 DA LEI 8.212/91

O Contribuinte é obrigado à apresentação não apenas dos livros contábeis, devidamente formalizados, mas também à apresentação de todos os respectivos documentos fiscais. Consta que nenhuma das duas exigências foi integralmente cumprida. Ao contrário. As circunstâncias, a quantidade de fatos, relatos (constados por auditoria e por interventores judiciais nomeados), o volume de documentos, em contraposição com os incipientes argumentos oferecidos pelo Contribuinte, caracterizam plenamente a ocorrência dos requisitos legais constantes do parágrafo terceiro do artigo 33 da Lei 8.212/91, legitimando o procedimento fiscal adotado.

Foram opostos embargos de declaração de iniciativa do então Conselheiro Presidente Denny Medeiros da Silveira, com base no art. 65, § 1º, I, do Ricarf, em face à decisão tomada por maioria de votos que deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte para, sendo proferido o Acórdão de Embargos nº 2402-010.661, assim ementado:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. OMISSÃO.

Verificado no acórdão embargado contradição entre o resultado do julgamento e o voto apresentado pelo Relator e omissão em não expressar o conhecimento, se integral ou parcial, do recurso voluntário, cabe seu acolhimento para saná-la.

ARGUMENTOS DE DEFESA. PRINCÍPIO DA EVENTUALIDADE DA DEFESA. INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

Por força do princípio processual da eventualidade da defesa, o contribuinte deve alegar toda a matéria de defesa que tiver na impugnação, pena de não mais poder fazê-lo em momento posterior em face do fenômeno processual da preclusão consumativa. Em consequência, o argumento de defesa somente levantado no recurso voluntário não pode ser conhecido, nos termos dos arts. 17 do Decreto nº 70.235/72.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com fundamento no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 343/2015), interpôs Recurso Especial. Em síntese, sustenta que, à luz do decidido nas ADIs nº 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621, a Ministra Rosa Weber, ao julgar os embargos de declaração no RE 566.622/RS, reconheceu a inconstitucionalidade formal apenas do inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, incluídos pela Lei nº 9.732/1998, permanecendo válidas as demais disposições do artigo. Nesse contexto, afirmou que o acórdão recorrido extrapola e contraria o entendimento do STF. Assim, demonstrada a constitucionalidade dos incisos IV e V do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, requer a manutenção do lançamento, diante do descumprimento dos requisitos legais constatado pela fiscalização.

O sujeito passivo foi devidamente intimado e apresentou, em síntese, as seguintes contrarrazões:

Requeru a imediata inadmissão do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, ao fundamento de que os acórdãos paradigmas invocados não se prestavam à demonstração de requisito essencial à viabilização do processamento do recurso especial, qual seja, a existência de similitude fática, nos termos do art. 67 do Regimento Interno do CARF.

Subsidiariamente, caso não fosse esse o entendimento adotado, requereu, no mérito, a total improcedência do recurso, com a consequente manutenção do Acórdão nº 2402-010.447, tendo em vista a inconstitucionalidade dos incisos IV e V do art. 55 da Lei nº 8.212/91, conforme entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 566.622/RS, sob a sistemática da repercussão geral.

Foi emitido Acórdão de Recurso Especial nº 9202-011.069 – CSRF / 2ª Turma, assim ementado:

RECURSO ESPECIAL FAZENDA NACIONAL. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO.

Diante da comprovação do alegado dissídio jurisprudencial, em razão da divergência de entendimentos entre os acórdãos paradigmas e o acórdão

recorrido, em situações fáticas similares, mostra-se imperioso o conhecimento do Recurso Especial.

PREVIDENCIÁRIO. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. PRESSUPOSTOS MATERIAIS FRUIÇÃO. PRECEDENTE SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 566.622.

No julgamento conjunto dos embargos de declaração no RE 566.622 e nas ADI's 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, convertidas em ADPFs, o STF reformulou a tese relativa ao tema nº 32, declarando o inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/91, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei nº 9.429, de 1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001, expressamente constitucional e o inciso III e os parágrafos 3º, 4º e 5º, alterado e acrescidos pela Lei nº 9.732, de 1998, expressamente inconstitucionais, restando, por conseguinte, os demais incisos e parágrafos formalmente constitucionais na medida em que não interfiram na definição do modo beneficente de atuação, especificamente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas, não se configurando, por óbvio, tal interferência quando houver respaldo no art. 14 do CTN.

Quanto aos dispositivos vigentes à época dos fatos geradores, não houve declaração de inconstitucionalidade em relação ao art. 55, incisos I, II, IV, V, § 1º, da Lei nº 8.212/91.

Após ciência, o sujeito passivo opôs embargos de declaração, requerendo o saneamento de omissões do acórdão para: (i) reconhecer a ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas indicados, em razão de fundamentos legais diversos; e (ii) apreciar questão de ordem pública relativa à superveniência da LC nº 187/2021, com a consequente extinção dos créditos tributários, tendo em vista a utilização de dispositivos declarados inconstitucionais no auto de infração.

Os embargos de declaração foram rejeitados por meio do Despacho nº 9202-000.001 – CSRF/2ª Turma, ao fundamento de que não restara comprovada a alegada divergência quanto às matérias suscitadas pela embargante. Ademais, consignou-se que não cabia, em sede de embargos de declaração, o exame de questões que a contribuinte apontava como de ordem pública, diante da ausência de previsão regimental, nos termos dos arts. 116 e 118 do RICARF, c/c o art. 37 do Decreto nº 70.235/72, inexistindo, portanto, a alegada omissão.

O contribuinte opôs Embargos Inominados, com fundamento no art. 117 do RICARF (aprovado pela Portaria nº 1.634/2023), pleiteando, à luz dos princípios do contraditório e da ampla defesa, o seu recebimento como embargos de declaração. Requereu, assim, o aperfeiçoamento do julgado proferido pela 2ª Turma da CSRF, para que conste expressamente no acórdão a determinação de remessa dos autos às Turmas Ordinárias do CARF, a fim de que seja dado regular prosseguimento ao julgamento do recurso voluntário.

Sendo admito os Embargos impetrados, foi emitido o Acórdão de Embargos nº 9202-011.801 – CSRF/2ª TURMA, determinando o retorno dos autos a essa Turma Ordinária para apreciação das alegações do recurso voluntário não analisadas no acórdão recorrido, assim ementado:

EMBARGOS. LAPSO MANIFESTO. PROVIMENTO.

Nos termos do art. 117, do RICARF, as alegações de inexatidão material devida a lapso manifesto ou de erro de escrita ou de cálculo existentes na decisão, suscitadas pelos legitimados a opor embargos, deverão ser recebidas como embargos, mediante a prolação de um novo acórdão. A fim de sanar lapso manifesto na redação do dispositivo do acórdão de Recurso Especial, os embargos devem ser acolhidos, para que conste no dispositivo a referência à necessidade do retorno dos autos à Câmara de Origem para enfrentamento das demais alegações do recurso voluntário, haja vista que com o provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, foi restaurando o lançamento no que se refere às contribuições patronais e a dos segurados empregados.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Alexandre Corrêa Lisboa**, Relator

Sendo tempestivo e preenchidos os demais requisitos, conheço do recurso voluntário.

Em seu recurso, a Recorrente busca reformar a decisão de origem, sob os seguintes pressupostos: (i) ilegitimidade passiva; (ii) a isenção a que supostamente tem direito foi afastada por mera presunção; (iii) a fiscalizada realmente gozava da isenção afastada; (iv) as bases de cálculo são ilegítimas, eis que apuradas com base na ação civil pública e (v) requer a aplicação da retroatividade benigna, para aplicação da multa de mora no percentual máximo de 20% (vinte por cento), conforme prevê o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Preliminar

Da Ilegitimidade Passiva

Defende a Recorrente que a fraude perpetrada pela então presidente da entidade, devidamente reconhecida em âmbito judicial, atrai a incidência do art. 135 do Código Tributário Nacional. Fundamentada nesse preceito, requer o redirecionamento da responsabilidade tributária quanto às contribuições previdenciárias ora exigidas.

Passo à análise.

Verifica-se, de plano, que, em sede de impugnação, embora tenha se insurgido contra a autuação que lhe foi imputada, a defesa não suscitou qualquer alegação relativa à ilegitimidade passiva, matéria esta veiculada apenas em momento posterior, quando da interposição do recurso voluntário. Diante desse contexto, impõe-se o reconhecimento de que tal inovação recursal não pode ser conhecida por este Conselho, porquanto não submetida previamente ao crivo do julgador de origem, que não teve a oportunidade de apreciá-la nem de sobre ela proferir decisão, à míngua de sua inclusão na peça impugnatória originária.

Com efeito, observa-se que a Recorrente apresenta, em grau recursal, fundamentos inteiramente dissociados da linha argumentativa anteriormente deduzida, ampliando indevidamente o objeto litigioso além dos limites traçados pela impugnação. Cumpre ressaltar que a instância recursal se destina à revisão da matéria efetivamente devolvida, isto é, daquela que foi oportunamente arguida e decidida de forma desfavorável na primeira instância, não se prestando à inauguração de novas teses defensivas. Nessa perspectiva, opera-se, no caso, a preclusão consumativa, obstando o conhecimento das alegações inovadoras.

Nos termos dos arts. 16, III, e 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a impugnação deve conter, de maneira expressa, os pontos de discordância, bem como as razões de fato e de direito e as provas que a parte pretenda produzir, sendo que a matéria não especificamente contestada considerar-se-á não impugnada, tornando-se, por conseguinte, incontroversa. Assim, a ausência de impugnação específica quanto à ilegitimidade passiva conduz à definitividade da constituição do crédito nessa extensão, afastando a possibilidade de rediscussão na esfera administrativa.

Diante de todo o exposto, voto pelo não conhecimento das alegações recursais inovadoras atinentes à ilegitimidade passiva.

Da Nulidade

Inicialmente, registre-se que o lançamento é ato privativo da Administração Pública, pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, à luz do art. 142 do mesmo Código, trata-se de atividade vinculada e obrigatória, como tal, sujeita à apuração de responsabilidade funcional em caso de descumprimento, pois a autoridade não deve nem pode fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência do lançamento. Confira-se:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim sendo, não se apresenta razoável o argumento da Recorrente de que o lançamento ora contestado é nulo, supostamente porque ela teria direito ao benefício, assim como pela falta de ato cancelatório prévio e ilegitimidade tanto passiva como das bases de cálculo apuradas. Não obstante mencionadas alegações, entendo que o auto de infração contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias previstas nos seus incisos I a VI, especialmente aquelas necessárias ao estabelecimento do contraditório, permitindo a ampla defesa do autuado. Confirma-se:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula

Nestes termos, ainda na fase inicial do procedimento fiscal, a Contribuinte foi regularmente intimada a apresentar documentos e esclarecimentos relativos ao período sob procedimento fiscal. Portanto, compulsando os preceitos legais juntamente com os supostos esclarecimentos disponibilizados pela Recorrente, a autoridade fiscal formou sua convicção, o que não poderia ser diferente, conforme preceitua o já transcrito art. 142 do CTN.

A tal respeito, dito lançamento identificou a irregularidade apurada e motivou, de conformidade com a legislação aplicável à matéria, o procedimento adotado, tudo feito de forma transparente e precisa, como se pode observar no “Auto de Infração” e “Relatório Fiscal”, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da legalidade.

Tanto é verdade, que a Interessada refutou, de forma igualmente clara, a imputação que lhe foi feita, como se observa do teor de sua contestação e da documentação a ela anexada. Neste sentido, expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, discutindo o mérito da lide relativamente a matéria envolvida, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72. Logo, não restaram dúvidas de que foi compreendido perfeitamente do que se tratava a exigência, como e perante quem se defender.

Além disso, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, incisos I e II, a nulidade processual opera-se somente quando o feito administrativo foi praticado por autoridade incompetente ou, exclusivamente quanto aos despachos e decisões, ficar caracteriza preterição ao direito de defesa respectivamente, nestes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Como se vê, cogitação acerca do cerceamento de defesa é de aplicação restrita nas fases processuais ulteriores à constituição do correspondente crédito tributário (despachos e decisões). Por conseguinte, suposta nulidade de autuação (auto de infração ou notificação de lançamento) transcorrerá tão somente quando lavrada por autoridade incompetente.

Ademais, conforme art. 60 do mesmo Decreto, outras falhas prejudiciais ao sujeito passivo, quando for o caso, serão sanadas no curso processual, sem que isso importasse forma diversa de nulidade. Confira-se:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Ante o exposto, cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade, eis que o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto. Logo, já que o caso em exame não se enquadra nas transcritas hipóteses de nulidade, incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado, razão por que esta pretensão preliminar não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

Mérito

Da alegada necessidade prévia de Ato Cancelatório da isenção

No tocante à alegação de que seria necessária a prévia edição de Ato de Cancelamento da isenção como condição para a lavratura do auto de infração, tal entendimento não encontra respaldo na legislação vigente à época dos fatos.

Conforme se verifica, o referido procedimento fiscal transcorreu entre 22/1/2010, data da ciência do Termo de Início de Fiscalização, e 28/2/2011, dia da ciência do lançamento, época de plena vigência da Lei nº 12.101, de 2009, cujo art. 32, caput e § 2º, dispensava a prévia decisão administrativa acerca do direito ao reportado benefício (processo digital, fls. 3, 52, 93 e 126). Dada a relevância, replico reportado comando legal:

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. (Vide ADIN 4480)

[...]

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

Com base nisso, a fiscalização agiu de forma totalmente correta ao aplicar a nova lei. Essa norma apenas ampliou os poderes de investigação ao trazer uma nova forma de apurar o crédito tributário, exatamente como permite o § 1º do art. 144 do CTN. É importante destacar que essa mudança foi apenas no procedimento. Ela não mexeu em nada na base (nos aspectos materiais) da autuação, que continuou seguindo estritamente as regras do art. 55 da Lei nº 8.212/1991. Isso respeita perfeitamente a regra geral de que o lançamento deve seguir as leis da época em que o fato aconteceu, conforme manda o caput do art. 144 do CTN, in verbis:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Ademais, o direito de defesa da Recorrente em nada foi afetado, eis que, tanto na vigência do § 4º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, exigindo processo autônomo para cassação do referido benefício, como na legislação superveniente, que o dispensou e adotou o rito do Decreto nº 70.235, de 1992, é assegurado o direito de o contribuinte apresentar sua ampla defesa. Logo, provado o cumprimento das exigências legais que lhe assegura o direito à pretendida imunidade, há de ser reconhecida a procedência da impugnação ou, se for o caso, o provimento do recurso interposto.

Por fim, no que se refere às alegações de violação aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, cumpre registrar que não compete ao CARF apreciar matéria de natureza constitucional, conforme dispõe a Súmula CARF nº 2:

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

Dessa forma, tais argumentos não podem ser apreciados na presente esfera administrativa.

Assim, na parte conhecida, não assiste razão à recorrente neste ponto.

Do alegado reconhecimento da condição de entidade isenta

A Recorrente sustenta que o reconhecimento de sua condição de entidade isenta no período fiscalizado (2006-2007) teria caráter definitivo, sendo apto a afastar a exigência tributária.

Passo à análise.

No período correspondente aos fatos geradores a fiscalização tributária e a manutenção do benefício encontravam-se expressamente vinculadas ao estrito cumprimento cumulativo dos requisitos do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991 e do Decreto nº 2.536/1998. O descumprimento prático de qualquer uma dessas condições legais no dia a dia da instituição autorizava o Fisco a proceder ao lançamento de ofício.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) pacificou esse entendimento por meio da **Súmula nº 352**:

“A obtenção ou a renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas) não exime a entidade do cumprimento dos requisitos legais supervenientes.”

Dessa forma, os atos administrativos relativos à concessão, manutenção ou renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) possuem natureza meramente declaratória, gerando presunção relativa de regularidade, e não absoluta.

Portanto, a mera existência formal de uma certificação administrativa no biênio 2006-2007 não obstava a atuação fiscal, tampouco convalidava irregularidades materiais ocorridas naquele intervalo. Constatada a inobservância dos requisitos legais obrigatórios no plano dos fatos, legítima é a atuação fiscal.

Assim, não tem razão à recorrente neste ponto.

Da Imunidade das entidades beneficentes de assistência social

A recorrente sustenta as premissas de que a fiscalização lavrou o auto de infração sem a devida investigação e comprovação dos fatos. Argumenta que, para caracterizar o descumprimento dos incisos IV e V do art. 55 da Lei nº 8.212/91, seria indispensável demonstrar efetivamente a remuneração de diretores/conselheiros e o uso de recursos em atividades alheias à entidade, o que não ocorreu.

Afirma que a autoridade fiscal agiu de forma precipitada, presumindo irregularidades sem apuração adequada, presumindo a ocorrência de descumprimento dos mencionados dispositivos legais.

Passo à análise

Primeiramente, importante destacar que o lançamento foi efetuado sob o fundamento de que a entidade não teria atendido aos requisitos previstos nos incisos IV e V do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, sendo que, nesse contexto, verifica-se que os dispositivos invocados pela Autoridade Fiscal permanecem plenamente vigentes, conforme bem delineado no acórdão proferido no julgamento do Recurso Especial, do qual se extrai o seguinte trecho:

...

Ao fim do julgamento dos Embargos de Declaração a decisão ficou assim redigida:

O Tribunal, por maioria, acolheu parcialmente os embargos de declaração para, sanando os vícios identificados, i) assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei nº 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória n. 2.187-13/2001; e ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao tema n. 32 da repercussão geral a seguinte formulação: "A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas", nos termos do voto da Ministra Rosa Weber, Redatora para o acórdão, vencido o Ministro Marco Aurélio (Relator). Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 18.12.2019.

Portanto, os excertos acima transcritos demonstram que no que diz respeito às ADI's venceu a tese apresentada pelo Ministro Teori Zavaski, que declarou inconstitucional apenas o apenas inciso III e §§ 3º, 4º e 5º do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, acrescidos pela Lei nº 9.732/1998; No RE 566.622, os Embargos foram providos em parte, reconhecendo a constitucionalidade do inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/91, uma vez que no RE havia tido por inconstitucional.

Nesse sentido, quanto aos dispositivos vigentes à época dos fatos geradores, não houve declaração de inconstitucionalidade em relação ao art. 55, incisos I, II, IV, V, § 1º, da Lei nº 8.212/91.

Considerando que, no caso dos autos, restou comprovado o descumprimento dos incisos IV e V, do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, é de se dar provimento ao apelo fazendário para restabelecer o lançamento fiscal.

A recorrente, em suas razões de recurso, apenas retoma os argumentos já suscitados na fase de impugnação, sem trazer fatos ou elementos novos que justifiquem a revisão das conclusões adotadas pela instância de origem.

Diante disso, alinho-me ao entendimento consignado no acórdão recorrido, por não vislumbrar fundamentos capazes de justificar a sua reforma. Assim, adoto, como razões de decidir neste voto, os fundamentos expendidos pelo colegiado a quo, nos termos do art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF, passando, por conseguinte, à sua transcrição:

A demonstração do descumprimento dos parágrafos IV e V do artigo 55 da Lei 8.212/91 Os valores considerados - remuneração de contribuintes individuais - foram aqueles extraídos dos registros contábeis realizados pelo próprio Contribuinte e informados nos Relatório de Lançamento (fls. 13/15 e 25/27) e não consta que tenham sido impugnados.

Por isso, as Impugnações, ao apresentar a questão relativa à supostamente indevida exclusão do benefício, não estabelece controvérsia propriamente quanto à ocorrência dos fatos geradores e bases de cálculo consideradas, mas discute a ocorrência dos fatos que, se demonstrados, determinariam a suspensão do benefício então previsto no artigo 55 da Lei 8.212/91, fazendo surgir a obrigação do pagamento de contribuições previdenciárias das quais o Contribuinte estaria, a priori, dispensado.

Outras questões relevantes - a adequação e a existência de razões para utilização das prerrogativas do parágrafo terceiro do artigo 33 da Lei 8.212/91 - serão abordadas e resolvidas em tópico específico deste Acórdão. Por ora, cuido da análise da existência de fatos e motivos que excluam o benefício do artigo 55, também da Lei 8.212/91.

A questão a ser resolvida neste tópico é, pois: considerando os fatos relatados e os respectivos documentos apresentados pela Fiscalização e cotejando-os com as razões e os documentos apresentados pelas Impugnações, estaria caracterizada a ocorrência de fatos e práticas que corresponderiam ao descumprimento das exigências enumeradas nos incisos IV e V do artigo 55 da Lei 8.212/91?

Por oportuno, retranscrevo os aludidos dispositivos, cujos descumprimentos serviram de fundamentos para a exclusão do benefício:

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

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

(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

O Relatório Fiscal (fls. 56/73) reporta a prática de atos e procedimentos que caracterizariam as situações previstas em ambos os transcritos incisos, pretendendo demonstrar que o Contribuinte teria distribuído vantagens e benefícios aos seus dirigentes, além do que, não teria aplicado seus recursos exclusivamente de acordo com seus objetivos institucionais. Para comprovar suas conclusões, a Fiscalização junta aos autos farta quantidade de cópias de documentos (fls. 74/165), vinculando-os aos registros contábeis realizados pelo próprio Contribuinte.

Quanto aos fatos narrados pela Fiscalização, as Impugnações objetivamente valem-se apenas de assertivas vagas e genéricas, tais como: "meras presunções"; falta de "precisa caracterização do fato imputado"; falta de "investigação exaustiva e aprofundada" realizada de forma "açodada". E, para demonstrar suas alegações, junta cópia de "Nota Técnica" do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome - Conselho Nacional de Assistência Social, acompanhada de demais documentos (fls. 214/223); de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS e documentos correlatos emitidos por órgãos públicos diversos (fls. 224/230).

Além dessa abordagem, quanto à precisão e qualidade dos relatos da Fiscalização, as Impugnações limitam-se a apresentar tese para discutir a natureza do conceito de "remuneração" (no caso, de dirigentes/administradores) e seus respectivos parâmetros ("habitualidade" e "retributividade").

Reiterando, é do cotejo destas ponderações, abordagens e narrativas que se poderá extrair (ou não) a convicção de que as premissas apresentadas pela Fiscalização são suficientes para demonstrar a ocorrência de razões motivadoras da exclusão do benefício do Contribuinte.

Distribuição de remuneração, benefícios e vantagens a dirigentes

1. Na conta "Outras Despesas Administrativas" constam pagamentos, em 2006, no montante de R\$ 55.808,00, a título de "Verbas de Representação" (fls. 106/111).
2. Na conta "Despesas com representações" constam pagamentos a Oswaldo Cruz Soares Ferreira, durante todo o ano de 2007, no montante de R\$ 66.685,32 (fls. 112/114) e consta que o beneficiário assumiu o cargo de "Presidente" da entidade, a partir de 01/02/2006 (fl. 12).

O Relatório Fiscal, quanto a estes pagamentos, informa:

É importante dizer que estes valores não se configuram ressarcimento de despesas realizadas pelos seus dirigentes, uma vez que não foram apresentadas quaisquer prestação de contas relativas a estes gastos.

Configuram-se, pois, remunerações, vantagens ou benefícios auferidos em razão do cargo ou função.

Os pagamentos, como se apresentam (ou seja, sem as devidas comprovações de que se trata de reembolsos de despesas necessárias, incorridas, em razão de atividades vinculadas aos objetivos institucionais do Contribuinte - empreitada esta da qual as Impugnações não se deram ao trabalho), devem ser realmente considerados "vantagens" ou "benefícios", não obstante a nomenclatura utilizada pelo Contribuinte ("verba de representação"), o que claramente caracteriza a prática das operações vedadas pelo inciso IV do artigo 55 da Lei 8.212/91.

As Impugnações, quanto a esses pagamentos, limita-se a discorrer sobre o conceito de "remuneração" e dos parâmetros legais que a caracterizam: "habitualidade" e "retributividade".

Ora, quanto à "habitualidade", ainda que fosse elemento necessário para caracterizar a irregularidade no caso específico, está presente aqui: constam pagamentos durante todos os meses compreendidos no lançamento fiscal.

Quanto à "retributividade", que é atributo próprio dos pagamentos realizados como contraprestação de serviços realizados por determinada pessoa, é absolutamente incompatível com as finalidades das entidades beneficentes, exigidas como condição para o gozo do benefício: os dirigentes estão expressamente impedidos de receber remuneração, vantagens ou benefícios, em razão do exercício do cargo diretivo.

Nestes casos, dado que os pagamentos efetivamente ocorreram (ou, pelo menos estão registrados na contabilidade e as Impugnações não os negam), caberia ao Contribuinte demonstrar sua regularidade. Entretanto, absolutamente nenhuma prova apresentou neste sentido.

Tratando-se, pois, de valores pagos a dirigente da Instituição, sem a devida justificativa, está patente a infração às disposições do inciso IV do artigo 55 da lei 8.212/91.

Bastariam estes motivos para ensejar o lançamento fiscal. Mas há outros. Vários outros.

Vejamos.

Não aplicação integral de recursos nos objetivos institucionais Quanto a este aspecto - aplicação integral dos recursos nos objetivos institucionais - o Relatório Fiscal e os respectivos documentos a que se reporta informam a ocorrência de práticas e fatos que comprovam fartamente o não atendimento do requisito legal.

Com efeito, as "Notas Explicativas" (doc. 22 - fls. 115/116), relativas ao relatório de auditoria do ano-base de 2007, apresenta algumas ressalvas importantes:

1. Consta "adiantamento", a título de "Empréstimos a Empregados", no montante de R\$ 100.270,43. Ainda que se pudesse admitir, como justificável, a prática, por entidade beneficente, em situações emergenciais, da concessão de empréstimos a seus empregados/dirigentes, é inadmissível, que tais operações pudessem ser realizadas sem a devida formalização (sem contrato escrito), ou em condições favorecidas (sem cobrança de, pelo menos, atualização monetária), ou, finalmente, sem mesmo constar prazo para pagamento. No primeiro caso - a falta de contrato - constitui irregularidade contábil-fiscal.

Nos demais, a Instituição claramente está oferecendo benefícios a pessoas não elegíveis pelas suas finalidades institucionais, com prejuízos financeiros à entidade. Quanto a esta prática - concessão de empréstimos às pessoas ligadas à entidade - constatou a Fiscalização (Relatório Fiscal, itens 19/21, fls. 42/43):

Empréstimos e adiantamentos efetuados a diversos empregados, sem contratos, prazo de pagamento ou atualização monetária. Constataram-se casos de rescisão de empregado beneficiado com empréstimos, sem desconto do saldo devedor

2. Foi apurada a existência de "valores sem comprovação 2007" no montante de R\$ 828.528,68 e "valores sem comprovação exercício anterior", no montante de R\$ 486.115,62, o que constitui nítida infração à obrigação legal de qualquer contribuinte - notoriamente aquele beneficiado por isenções de contribuições previdenciárias - de comprovar documentalmente todas as suas despesas contabilizadas. O Relatório Fiscal aborda este assunto nos seus itens 15 e 16 e as Impugnações nada esclareceram a respeito. A falta de comprovação da real e exata natureza das despesas incorridas pela entidade beneficente - obrigação legal que, de resto, é exigível de qualquer contribuinte - implica necessariamente na impossibilidade da constatação do cumprimento das obrigações legais insertas no inciso V do artigo 55 da Lei 8.212/91, justificando, por isso, também, os lançamentos fiscais, na forma realizada. A própria entidade assumiu a irregularidade ao apresentar os registros contábeis sob a conta denominada "Valores sem Comprovação 2007" (fls. 118/145). Esta prática foi, também, constatada e analisada por perícia contábil realizada nos autos da Ação Civil Pública 1807/07 (fls. 147/193).

3. A mesma conclusão pode-se extrair - a de que houve infração à obrigação legal de aplicar todos os seus recursos nos seus objetivos institucionais - da prática de "*Pagamentos de combustíveis, serviço de funilaria, instalação de som, conserto, etc. para veículos estranhos à entidade; como alguns casos abaixo citados; cópias dos documentos de comprovação anexos*". O lançamento fiscal inclui documentos comprobatórios de tais práticas (fls. 221/227). Neste caso, novamente a Impugnação optou pela omissão. Ora, as realizações de pagamentos por serviços realizados em automóveis que não pertençam ao Contribuinte, sem que sejam apresentadas as devidas e necessárias justificativas, sugerem a prática da mesma irregularidade: não aplicação integral dos recursos nos objetivos institucionais. Constadas tais despesas, seria essencial demonstrar que existiriam motivos legais que obrigassem o Contribuinte, mas não há absolutamente nada, nenhuma palavra a respeito.

4. São mencionadas também a prática de rescisões imotivadas de contrato de trabalho (com a consequente incidência da multa de 40% sobre o saldo do FGTS) e, a posterior manutenção da relação de prestação de serviços com o "ex-empregado" (item 17, fls. 41/42 e respectivos documentos, fls. 194/216), inclusive com a realização de "pagamentos sem comprovação". As Impugnações ressaltam a falta de

provas da "simulação" das rescisões de contratos de trabalho. Neste caso, de qualquer forma, poder-se-ia questionar: por que, sendo necessários os serviços de determinado empregado (tanto assim o é, que continuou a prestar serviços, depois da rescisão do contrato de trabalho), deliberou-se pelo término do contrato de trabalho(imotivadamente), resultando na oneração (desnecessária?). No mínimo, estamos diante de uma prática equivocada e lesiva aos interesses da Instituição, resultando, no final das contas, em prejuízos financeiros, em benefício dos ex-empregados.

5. Há ainda o relato de uma operação de venda de automóvel, a preço inferior ao de mercado, realizada com empresa "... de filhos do funcionário Dimas Fonseca Veiga, coordenador do CAMPS ... ". As Impugnações, não obstante a gravidade que eventualmente caracterize os fatos, silenciou a respeito.

6. Finalmente, uma prática, no mínimo inusitada: o pagamento a título de "Participação nos Resultados Lei 10.101/2000" (fl. 242). Estamos diante de uma situação em que o Contribuinte - sendo entidade de assistência social beneficente, no gozo de isenção de contribuições previdenciárias - distribui "participação nos resultados", a pretexto de estar se valendo dos benefícios da Lei 10.101/00! Tal prática, provavelmente, caracterizou infração a ambos os incisos IV e V do artigo 55 da Lei 8.212/91: foram distribuídas vantagens/benefícios, ilegalmente denominados "participação nos resultados"(sem identificação dos beneficiários no documento produzido pelo Contribuinte - fl. 242), num óbvio desvio das finalidades da entidade. Novamente, as Impugnações permaneceram silentes a respeito.

Não pairam, pois, dúvidas de que os fatos constatados e narrados são tantos; encontram-se de tal forma demonstrados; e se revestem de tamanha gravidade, que inexoravelmente justificam, e mais do que isso, determinam a realização do lançamento fiscal.

Quanto à avaliação da robustez e autenticidade das provas, não se pode olvidar que foram vinculadas pela Fiscalização a registros contábeis produzidos pelo próprio Contribuinte.

Aliás, sob este aspecto, o Contribuinte não se limitou, como se viu, a contabilizar notórias e evidentes irregularidades, mas, em alguns casos, qualificou suas práticas com a realização de lançamentos contábeis de forma a não precisar adequadamente os fatos ocorridos. Esta circunstância, aliada à falta de apresentação de documentos fiscais legalmente exigíveis (comprovantes fiscais de despesas, por exemplo), sugere, inclusive, a ocorrência da deliberada intensão de ocultar a verdadeira natureza e finalidades dos respectivos pagamentos.

Os documentos apresentados pela Impugnação

Processo no Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome - Certificada de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS)

A Impugnação apresenta documentos relativos ao processo de obtenção do seu CEBAS(fl. 214/222), emitido em 02/10/07 (fl. 223), com o qual pretende demonstrar a regularidade de suas práticas. Entretanto, esta tentativa esbarra em dois obstáculos intransponíveis:

1. Está claro, pelo conjunto de documentos constantes do aludido dossiê, que os fatos que ensejaram o lançamento fiscal não foram objeto de análise naquele processo. Trata-se claramente de um procedimento formal, meramente burocrático, que compreende a apresentação de documentos estatutários, informações e declarações da entidade.
2. Mas, ainda que tivessem sido analisados os mesmos documentos carreados pela Fiscalização aos autos do lançamento (e não há o menor indício de que tal tenha ocorrido), a auditoria-fiscal da Receita Federal do Brasil não estaria vinculada àquela conclusão que decidiu pela expedição do Certificado, já que sua competência (lançamento de tributos), objeto de investigação (verificação da ocorrência de atos econômicos específicos - fatos geradores de obrigações tributárias) e fontes de informação (livros contábeis, folhas de pagamento, GFIP etc.) são absolutamente distintas daquelas lá consideradas.

Aliás, a Secretaria da Receita Federal do Brasil apresentou recurso contra a expedição do CEBAS (fl. 225), do que, finalmente, resultou o despacho de deferimento da certidão(fl. 227), da qual é oportuno destacar a seguinte ressalva de que a concessão do CEBAS foi "automática", por força da MP 446/08.

Este fato - a concessão automática de certidões através de uma MP que nem sequer foi submetida à votação pelo Congresso Nacional - merece algumas observações.

A MP 446/2008 não chegou nem mesmo a ser apreciada pelo Congresso Nacional, que a rejeitou por ato do Presidente da Câmara, em 12/02/2009, sob o argumento de que não atenderia "os requisitos constitucionais da relevância urgência ", permanecendo, entretanto, discussão quanto aos seus efeitos, em relação aos quais o Poder Legislativo permanece silente.

Esta circunstância - a rejeição da MP 446/2008 - suscitou a discussão quanto aos seus efeitos, enquanto vigente. Questão sobre a qual, aliás, ao que consta, o Poder Legislativo - ao qual caberia expedir o competente Decreto Legislativo - permanece silente.

Entretanto, mesmo que venha a se consolidar a proposição de que, enquanto teve vigência, a Medida Provisória 446/2008 produziu efeitos (dentre os quais a renovação indiscriminada e automática dos CEBAS pendentes de julgamento), também este fato não poderia alterar o lançamento fiscal, pois, como já se viu, a

falta de certidão ou de sua renovação não constitui propriamente o fundamento do lançamento, sem descuidarmos do fato de que os documentos apresentados pelas Impugnações demonstram claramente que a certidão somente foi obtida, das benesses asseguradas pela natimorta MP.

Enfim, os fatos narrados e demonstrados nos autos autorizam a realização dos lançamentos fiscais, não tendo as Impugnações logrado apresentar ou demonstrar quaisquer fatos modificativos ou impeditivos dos procedimentos implementados pela Fiscalização, e que culminaram com os lançamentos fiscais.

Por fim, embora a Recorrente alegue que a fiscalização não demonstrou a natureza remuneratória dos valores pagos, seu inconformismo permaneceu em plano meramente abstrato. A argumentação recursal limita-se à transcrição e à invocação genérica do conceito de remuneração previsto no art. 457 da CLT, sem apontar elementos probatórios concretos capazes de afastar os fatos apurados pela autoridade fiscal ou de descaracterizar a natureza salarial das verbas identificadas.

Não basta à Recorrente contestar, em tese, o enquadramento jurídico adotado pela fiscalização; incumbia-lhe demonstrar, de forma objetiva e documentada, que os valores lançados possuíam natureza diversa daquela constatada no procedimento fiscal. Ausente prova apta a desconstituir os elementos que embasaram o lançamento, prevalece a presunção de legitimidade e veracidade dos atos administrativos regularmente praticados.

Nesse sentido, conforme leciona TOMÉ, Fabiana Del Padre, em “A prova no direito Tributário”, o meio de prova deve estabelecer uma relação de implicação com o fato que se pretende demonstrar, não sendo suficiente a mera alegação desacompanhada de suporte probatório idôneo. No presente caso, a inexistência de documentação torna impossível aferir a procedência das alegações, mantendo-se incólumes os fatos apurados pela fiscalização.

Portanto, não assiste razão à recorrente nesse ponto.

Lançamento de ofício - Parágrafo terceiro do artigo 33 da Lei 82.212/91

A Recorrente alega que a fiscalização teria se valido indevidamente de laudo pericial produzido no âmbito de ação judicial e de que inexisteriam os pressupostos para aplicação do § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Passo à análise.

Examinando os autos, verifica-se que a Fiscalização constatou diversas irregularidades na escrituração contábil do Contribuinte, destacando-se: (i) a realização de lançamentos contábeis sem identificação dos respectivos beneficiários; (ii) a ausência de documentos fiscais hábeis a respaldar tais registros; e (iii) a utilização recorrente de contas genéricas, tais como “valores a identificar”, “valores sem comprovação” e “outras despesas administrativas”.

Consta dos autos que a recorrente foi regularmente intimado a apresentar os documentos comprobatórios dos lançamentos questionados. Em resposta, porém, limitou-se a informar que os esclarecimentos solicitados estariam relacionados a ação civil pública em curso, sem apresentar a documentação necessária para comprovar a regularidade dos registros. Essa justificativa não anula a sua obrigação de apresentar à fiscalização os livros contábeis formalizados e os respectivos documentos fiscais que sustentam os registros feitos.

Vale lembrar que a contabilidade vai muito além de apenas ter os livros Diário e Razão. Para que esses registros tenham valor legal, eles precisam estar atualizados conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade e totalmente apoiados em documentos reais. Na prática, cada lançamento precisa de uma prova concreta — como notas fiscais, contratos e recibos — que comprove que aquela operação de fato aconteceu pelo valor declarado. Sem esses comprovantes, a contabilidade perde a credibilidade. É exatamente essa falha documental que ativa o § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, o qual dá o direito legal para a fiscalização lançar de ofício os valores devidos, justificando e validando a autuação fiscal.

Assim, não assiste razão à recorrente neste ponto.

Da Multa de Mora Aplicável

A recorrente sustenta que, quanto à multa de mora, deve ser aplicada a regra do art. 106 do CTN, que consagra o princípio da retroatividade benigna, permitindo a incidência da penalidade menos onerosa ao contribuinte.

Argumenta que, embora à época dos fatos geradores (de janeiro/2006 a dezembro/2007) a legislação previsse multa que resultou em 24%, houve alteração posterior do art. 35 da Lei nº 8.212/91 pela Lei nº 11.941/2009, que passou a limitar a multa de mora a 20%.

Dessa forma, defende que a nova redação, por ser mais favorável, deve retroagir para alcançar os fatos pretéritos ainda não definitivamente julgados, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

Passo à análise.

No caso concreto, verifica-se do Discriminativo do Débito - DD (fls. 05/08) que a fiscalização aplicou, relativamente ao descumprimento da obrigação principal, multa de mora correspondente a 24% do valor das contribuições exigidas.

Ocorre que os fatos geradores objeto da presente autuação são anteriores à vigência da MP nº 449/2008, circunstância que impõe a observância do princípio da retroatividade benigna, previsto no art. 106, II, “c”, do CTN. Nesses casos, a penalidade aplicável deve ser aferida à luz da legislação superveniente quando esta se revelar mais favorável ao sujeito passivo.

Nesse sentido, o entendimento atualmente consolidado no âmbito deste Conselho, por meio da Súmula CARF nº 196, que estabelece que, relativamente às multas incidentes sobre o descumprimento da obrigação principal, deve ser observada a limitação da multa de mora ao percentual de 20%, nos seguintes termos:

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

Assim, constatado que a multa de mora exigida no lançamento foi calculada à razão de 24%, em percentual superior ao limite estabelecido pelo entendimento sumulado, impõe-se a adequação do lançamento, com a redução da penalidade ao patamar de 20%.

Diante do exposto, assiste razão à recorrente neste ponto.

Conclusão

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso interposto, não se apreciando a matéria não impugnada, para, na parte conhecida, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de mora ao patamar de 20%.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Alexandre Corrêa Lisboa