



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.008065/2008-97
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-008.725 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de outubro de 2021
Recorrente ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE EDUCADORES LASSALISTAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

PEDIDO DE PERÍCIA. REJEIÇÃO DEVIDAMENTE FUNDAMENTADA PELA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. SÚMULA CARF Nº 163.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

DECADÊNCIA. PAGAMENTO ANTECIPADO. SÚMULA CARF Nº 99.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

COMPETÊNCIA. AUDITOR FISCAL. EXAME DE CONTABILIDADE. SÚMULA CARF Nº 8.

O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.

CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS A DIRIGENTES.

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

DIREITO ADQUIRIDO À ISENÇÃO.

As entidades isentas pela Lei 3.577, de 1959, que continuaram a usufruir o benefício após o Decreto-Lei 1.575, de 1977, apenas têm o direito de não precisarem requerer novamente a isenção ao INSS, devendo, contudo, adequarem-se a todos os requisitos da nova legislação (Lei 8.212/91), ficando

sujeita a fiscalização posterior, não havendo falar em direito adquirido à isenção.

CANCELAMENTO DA ISENÇÃO.

Conforme dispôs a Medida Provisória 446/08, no seu art. 31, constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos legais para o gozo da isenção, 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-aiendimento de tais requisitos. O lançamento fiscal, com o advento da MP 446/08, além da constituição do crédito devido, passou também a operar o cancelamento da isenção.

BOLSA DE ESTUDO. DEPENDENTES DE EMPREGADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

De acordo com a legislação aplicável, em particular o disposto no art. 28, § 9º, 't' da Lei 8.212/91, antes da vigência da redação dada pela Lei 12.513/11, estão sujeitas à contribuição previdenciária as bolsas de estudo concedidas por empregador a seus funcionárias.

CESTA BÁSICA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Na esteira do entendimento jurisprudencial e administrativo que culminou na edição do Ato Declaratório PGFN 03/2011, não incidem contribuições previdenciárias sobre o fornecimento de alimentação *in natura* aos empregados, incluído nesse conceito cestas básicas.

VALE REFEIÇÃO. NÃO INSCRIÇÃO NO PAT. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Os valores correspondentes a Vale Refeição fornecido por empregador não inscrito no Programa de Amparo ao Trabalhador estão sujeitos à incidência de contribuição previdenciária, face ao disposto no art. 28, § 9º, 'c' da Lei 8.212/91.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. SÚMULA CARF Nº 28.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para declarar a decadência do lançamento no que se refere às competências até nov/03, inclusive, e 13º/2003, e também para excluir, da base de cálculo das infrações apuradas, os montantes associados ao recebimento de cestas básicas; e, no tocante as demais alegações, por maioria de votos, negar provimento, vencidos os conselheiros Samis Antonio de Queiroz e Leonam Rocha de Medeiros, que deram provimento parcial também no que se refere aos valores associados à bolsa de estudo dos dependentes, e os conselheiros Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Martin da Silva Gesto e Leonam Rocha de Medeiros, que deram provimento parcial, ainda, no que concerne ao Vale Alimentação.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Leonam Rocha de Medeiros, Sonia de Queiroz Accioly, Samis Antonio de Queiroz, Martin da Silva Gesto e Ronnie Soares Anderson.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I (SP) - DRJ/SP1, que julgou procedente auto de infração DEBCAD 37.021.318-1 (fls. 03/226) compreendendo os períodos de apuração de 01/01/2003 a 31/12/2003 relativo a contribuições devidas a terceiras entidades.

De acordo com o relatório fiscal, o lançamento foi efetuado com base no art. 31 da MP 446/08, em virtude da entidade: ter oferecido benefícios a seus diretores, sob a forma de plano de saúde e custeio das contribuições previdenciárias; ter descumprido obrigação acessória ao não cadastrar na RFB uma de suas filiais; e, ainda, ter realizado dedução de valores compensados (gratuidades concedidas) em conta de reversão, o que implicaria descumprimento do percentual mínimo de 20% destinado às gratuidades concedidas.

O crédito tributário foi constituído por meio dos seguintes levantamentos:

a) NOS - REM NÃO DECLARADA EM GFIP- onde foram apurados os valores referentes às contribuições de terceiros, incidentes sobre a remuneração paga aos empregados (não declarados em GFIP).

b) BOG - BOLSAS PARA FUNC E DEPENDENTES - onde foram apurados os valores referentes às contribuições de terceiros, incidentes sobre a remuneração paga a título de bolsa de estudo concedida a filhos e dependentes de empregados (não declarados em GFIP)

c) GLO - GLOSA DE SALÁRIO FAMÍLIA - onde foram apurados os valores referentes às contribuições de terceiros, incidentes sobre a remuneração paga aos empregados, em virtude de glosa de salário família (não declarados em GFIP).

d) PAG SEGURADOS SOBRE CESTA E REF - onde foram apurados os valores referentes às contribuições de terceiros, incidentes sobre a remuneração paga aos empregados a título de Cesta Básica e Alimentação concedida sem inscrição no PAT (não declarados em GFIP).

e) GRS - SALARIOS NÃO DECLARADOS - onde foram apurados os valores referentes às contribuições de terceiros, incidentes sobre a remuneração paga aos empregados (não declarados em GFIP)

f) GRA - SALÁRIOS - onde foram apurados os valores referentes às contribuições de terceiros, incidentes sobre a remuneração paga aos empregados (declarados em GFIP após o início da ação fiscal com FPAS 639).

g) DCF -DECLARADO COM OUTRO FPAS - onde foram apurados os valores referentes às contribuições de terceiros, incidentes sobre a remuneração paga aos empregados (declarados em GFIP após o início da ação fiscal com FPAS 639).

Os termos da impugnação (fls. 270/334, e Anexos de fls. 610 e ss) foram assim resumidos pela decisão contestada, a qual refere que a contribuinte alegou que:

(...)

2.1-que é uma associação civil, religiosa, filantrópica, educacional e de assistência social sem fins econômicos e mantém-se enquadrada no art. 150,incisos VI, alínea c e no § 7º, do art. 195, ambos da Constituição Federal;

(...)

2.5. que está em pleno gozo de sua isenção de contribuições para a Seguridade Social, inexistindo qualquer Ato Cancelatório desta isenção, de modo que houve total desrespeito ao princípio da legalidade no procedimento fiscal, razão pela qual o Auto de Infração em questão é totalmente nulo;

2.6. que no Mandado de Segurança n.º 10.091/DF, o STJ reconheceu o seu direito adquirido à imunidade prevista no art. 195, § 7º, da CF; razão pela qual os atos praticados pela Fiscalização ferem o principio constitucional do respeito ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada;

2.7. que o recurso interposto pela Secretaria da Receita Previdenciária contra a renovação do seu CEBAS foi prejudicado pelo art. 37 da MP 446/2008;

2.8. que para o gozo da isenção de contribuições para a Seguridade Social, no período fiscalizado, as entidades deveriam cumprir os requisitos do art. 55 da Lei 8.212/91;

2.9. que os Auditores Fiscais da Secretaria da Receita Federal do Brasil não têm competência jurídica para se manifestarem sobre as demonstrações contábeis, que é uma atribuição dos contadores devidamente registrados no Conselho Regional de Contabilidade e na Comissão de Valores Mobiliários, condições estas não apresentadas pelos Auditores Fiscais responsáveis pelo lançamento em questão;

2.10. que os Auditores Fiscais também não têm competência jurídica para se manifestarem sobre ações de assistência social (gratuidades) praticadas pelas Entidades Beneficentes de Assistência Social, que é uma atribuição dos profissionais de serviço social (Assistentes Sociais) devidamente registrados no Conselho Regional de Serviço Social;

2.11. que com uma leitura atenta da Lei 8.212/91, da Lei 8.742/93, do Decreto 752/93 e do Decreto 2.536/98, chega-se à conclusão de que não caberia à Secretaria da Receita Federal do Brasil analisar as ações de assistência social oferecidas pela Entidades Beneficentes de Assistência Social;

2.12. que a Impugnante é uma entidade de educação, razão pela qual, em decorrência da MP 446/2008, a certificação, sua manutenção e sua renovação com Entidade Beneficente de Assistência Social é de atribuição do Ministério da Educação, cabendo, à Secretaria da Receita Federal apenas representar ao referido ministério a ocorrência de prática de irregularidades pela entidade, conforme dispõe o art. 34 da mencionada MP ;

2.13. que possui direito adquirido à isenção posto que comprovou, quando da edição da Lei 8.212/91, que era declarada de Utilidade Pública Federal e Estadual e ser detentora do CEBAS, consoante à Lei n.º 3.577/59 e Decreto-Lei n.º 1.572/77;

2.14. que tanto a Lei 8.212/91 quanto o STJ reconhecem o direito adquirido à isenção prevista no art. 195, § 7º, da CF;

Do Mérito

2.15. que o pagamento de plano de saúde e de contribuições para a Seguridade Social dos diretores da entidade não tem natureza remuneratória ou constitui vantagem ou benefício a eles, visto que os mesmos são "Religiosos Professos Lassalistas", que não percebem qualquer tipo de remuneração, conforme dispõe a própria legislação previdenciária: at. 6º da Lei 6.696/79, OS INSS/DAF n.º 168 de 31/07/97, OS INSS/DAF n.º 210 de 26/05/99, IN INSS/DC n.º 100 de 18/12/03, IN INSS/PR n.º 11 de 20/09/2006;

216. que o fato de não haver cadastrado na Receita Federal a sua unidade administrativa, situada em Araruama - RJ Praia de São Pedro, em nada prejudicou o

erário, sendo que suas despesas e receitas foram devidamente contabilizadas, não tendo cabimento as alegações da Fiscalização;

2.17. que a assistência social tem por escopo preferencial o atendimento ao que se encontra em situação de hipossuficiência, entretanto, sem excluir qualquer pessoa que dela necessitar;

2.18. que a hipossuficiência da pessoa humana se constitui em violência e desrespeito a sua dignidade, não sendo, portanto, admissível que se olhe para a assistência social com o único objetivo atender exclusivamente aos hipossuficientes;

2.19. que a filantropia deve ser analisada como o gênero do qual a assistência social é uma das espécies que engloba todas as necessidades essenciais da população à luz da Constituição Federal e da LOAS;

2.20. que, portanto, são entidades e organizações de assistência social aquelas que prestam, sem fins lucrativos, atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos pela Lei 8.742/93;

2.21. que a assistência social não está apenas no custo, no gasto e na despesa efetuados, nas gratuidades concedidas, mas sim, nas ações e nos serviços que a instituição presta à coletividade, razão pela qual todo gasto de uma entidade beneficente de Assistência Social no atendimento de suas finalidades institucionais, segundo os postulados contidos na Lei 8.742/93, com o atendimento dos requisitos previstos no art. 9º do CTN, caracterizam-se como uma despesa e/ou gasto em assistência social e como consequência um bem praticado, uma gratuidade;

2.22. que basta uma leitura atenta dos documentos da Impugnante constantes dos autos de Renovação do certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, em especial de seus Relatórios de Atividades, para se comprovar todas as suas ações de assistência social, bem como o atendimento e o cumprimento das normas legais;

2.23. que os auditores fiscais erraram ao glosar as gratuidades praticadas pela Impugnante porque se tratam de efetivas ações de assistência social praticada no atendimento de suas finalidades institucionais a favor de pessoas mais pobres e carentes;

2.24. que a contabilização das gratuidades foi feita em conformidade com as normas contábeis e a denominação contábil da conta credora (Reversão de Valores Econômicos), no registro das gratuidades, não demonstra clareza, mas nunca erro, falta ou impropriedade contábil que atentasse contra às Normas Brasileiras de Contabilidade;

2.25. que as contas de compensação estão previstas na NBC - T - 2.5 - das Normas Brasileiras de Contabilidade inexistindo norma técnica ou legal que impeças o uso do grupo compensado ativo e passivo;

2.26. que conforme dispõe a NBC T-2 - 5.2, através das contas de compensação, são registrados atos relevantes cujos efeitos possam se traduzir em modificações no patrimônio da entidade;

2-27. que a afirmação de que o sistema de escrituração contábil em contas de compensação não se presta à comprovação da aplicação em gratuidade se está desvalorizando toda a documentação contábil que lhe deu origem, marginalizando a própria contabilidade, desrespeitando-se os serviços profissionais do contabilista;

2.28. que se a Impugnante tivesse adotado o sistema de escrituração contábil de suas gratuidades, por meio das contas de compensação, estaria atendendo plenamente às Normas Brasileiras de Contabilidade, razão pela qual agiram de forma inadequada o Fisco ao não considerar e glosar as gratuidades praticadas bem como deduzi-las do total das despesas com assistência social, aplicando indevidamente o Parecer nº 3.094/2003 da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social;

2.29. que sempre elaborou as Notas Explicativas de suas demonstrações contábeis, que evidenciam, de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, as práticas contábeis adotadas e que referidas Notas Explicativas são integrantes das demonstrações contábeis e destas não se dissociam;

- 2.30. que sempre concedeu gratuidade em valor superior à "isenção usufruída", atendendo amplamente o disposto no inciso VI do art. 3º, do Decreto 2.536/98;
- 2.31. que realmente não procedeu sua inscrição no PAT, entretanto, trata-se de erro formal, que não trouxe qualquer prejuízo aos seus empregados e ao fisco e a jurisprudência do STJ já pacificou o entendimento de que o pagamento "in natura" do auxílio-alimentação não sofre incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial;
- 2.32. que embora tenha incorrido em falha administrativa, nunca deixou de fornecer a seus empregados a cesta básica e o vale refeição decorrentes de Lei e Convenção Coletiva de trabalho;
- 2.33. que as bolsas de estudo concedidas a filhos e dependentes de empregados não se constituem em salário in natura ou remuneração de qualquer natureza conforme dispõe a Lei 10.243, de 19/06/2001, que alterou o art. 458 da CLT;
- 2.34. que não é nenhum prêmio ou ganho a concessão de bolsas de estudo concedidas a filhos de professores e auxiliares administrativos, mas sim, atendimento a efetiva carência e necessidade dessas classes profissionais;
- 2.35. que as bolsas de estudo são oriundas de acordos coletivos de trabalho e, portanto, caracterizam-se numa obrigação compulsória da entidade em relação a seus empregados e, indubitavelmente, são gratuidades escolares;
- 2.36. que as bolsas de estudo não se destinam a retribuir o trabalho, pois em nada o empregado deve devolver ao empregador, não havendo notícia de que algum empregado, por tal motivo, tenha pedido equiparação salarial;
- 2.37. que o art. 214, §9º, inciso XIX, do Decreto 3.048/99 afasta as bolsas de estudo de empregados e seus dependentes do rol do salário-de-contribuição;
- (...)

Requeru a interessada, ao final, o acolhimento das preliminares e do mérito, bem como a realização de perícia contábil. Posteriormente, juntou laudo pericial, acompanhado de anexos, às fls. 610 e ss.

Não obstante, a exigência foi mantida no julgamento de primeiro grau (fls. 516/539), em decisão cuja ementa a seguir se transcreve:

ISENÇÃO - Somente ficam isentas das contribuições de que tratam os art. 22 e 23 da Lei 8.212/91 as entidades beneficentes de assistência social que cumpram, cumulativamente, os requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/91.

ASSISTÊNCIA SOCIAL - O conteúdo fundamental do que se deve entender por aplicação em gratuidade é o de assistência social beneficente prestada "a quem dela necessitar" (art. 203, CF/88) para atendimento de suas "necessidades básicas".

CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS A DIRIGENTES - A concessão de qualquer vantagem ou benefício (a qualquer título), caracteriza descumprimento de requisito legal, cujo observância é indispensável para o exercício do direito à isenção prevista no art. 195, §7º, da Constituição Federal.

DIREITO ADQUIRIDO À ISENÇÃO - As entidades isentas pela Lei nº 3.577, de 1959, que continuaram a usufruir o benefício após o Decreto-Lei nº 1.575, de 1977, apenas têm o direito de não precisarem requerer novamente a isenção ao INSS, devendo, contudo, adequarem-se a todos os requisitos da nova legislação (Lei 8.212/91), ficando sujeita a fiscalização posterior. Não há direito adquirido à "isenção" ou ao CEBAS.

CANCELAMENTO DA ISENÇÃO. Conforme dispõe a Medida Provisória, no seu art. 31, constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos legais para o gozo da isenção, 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-

aiendimento de tais requisitos. O lançamento fiscal, com o advento da MP 446, de 07/11/2008, além da constituição do crédito devido, passou também a operar o cancelamento da isenção.

PEDIDO DE PERÍCIA. O pedido de perícia deve ser apreciado levando-se em consideração a matéria de fato ou a razão de natureza técnica do assunto, cuja comprovação não possa ser feita no corpo dos autos. Caso contrário, deve ser indeferido.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS - A Representação Fiscal para Fins Penais é ato administrativo vinculado e deve ser realizada quando verificada, em tese, uma das situações ensejadoras, legalmente previstas, cabendo ao Ministério Público a análise da ocorrência ou não de conduta tipificada na legislação penal.

O recurso voluntário foi interposto em 23/12/2010 (fls. 544/610), sendo nele arguido, de início, ter havido cerceamento do direito de defesa por parte da decisão de piso, por essa haver indeferido o pedido de perícia formulado, e ter ocorrido decadência da autuação.

De resto, foram repisados os argumentos constantes da impugnação, mais acima referidos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

No tocante à suposta nulidade por indeferimento de perícia técnica contábil demandada, não assiste razão à contribuinte. Ao contrário do que sugere, aludindo à 'fraca argumentação' e a utilização de 'critério subjetivo' para a negativa do pleito, a decisão de primeira instância trouxe robusta e suficiente fundamentação para tanto, atendendo os termos do art. 28 do Decreto n.º 70.235/72, como se depreende da leitura de seu seguinte excerto:

5.10.1. No que toca a solicitação de perícia, cabe ressaltar que o artigo 18 do Decreto n.º 70.235/72, autoriza o indeferimento de realização de diligências e provas que o julgador considerar prescindível ou impraticável nos seguintes termos:

“Art 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis observando o disposto no art. 28, in fine.

(Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993 (grifamos) ”

5.10.2. Corroborando o disposto na legislação acima tratada, o pedido de perícia deve ser apreciado levando-se em consideração a matéria de fato ou a razão de natureza técnica do assunto, cuja comprovação não possa ser feita no corpo dos autos, quer pelo volume de papéis envolvidos na verificação, quer pela impossibilidade de deslocar os elementos materiais examináveis, quer seja pela localização da prova que, por exemplo, podem se encontrar em poder de terceiros ou em outros procedimentos fiscais existentes. Assim, a documentação acostada aos autos pela fiscalização e pela empresa (na defesa interposta) é suficiente para se verificar se o lançamento foi apurado de acordo com a legislação, razão pela qual não há necessidade de solicitação de perícia e, desta forma, não tem cabimento o pedido de concessão de prazo de 120 dias para elaboração de laudo pericial .

O enfrentamento fundamentado do pedido de diligência ou perícia afasta alegações de cerceamento de defesa, conforme, aliás, já foi sumulado no âmbito do CARF:

Súmula CARF Nº 163: O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Anote-se que o laudo da Audisa Auditores Independentes, acostado os autos após o prazo para impugnação, foi conhecido e devidamente abordado pela vergastada, conforme se verá mais a frente, motivo adicional para se constatar a falta de respaldo para o pedido de nulidade.

No que se refere à prejudicial de decadência, assiste parcial razão à recorrente.

Como alude a interessada, foi publicado em 20/06/2008 o seguinte enunciado sumular do STF:

Súmula Vinculante nº 8: São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

No precedente representativo da Súmula, o RE nº 556.664, j. 12/06/2008, foi explicitado pelo relator Ministro Gilmar Mendes que *"o Fisco está impedido, fora dos prazos de decadência e prescrição previstos no CTN, de exigir as contribuições da seguridade social"*.

Então, o prazo decadencial que rege o lançamento dessas contribuições segue as normas insculpidas no Código Tributário Nacional (CTN), no § 4º do art. 150 ou art. 173 e respectivos incisos. E, no tocante à pertinência da aplicação de cada um desses dispositivos frente a dado caso concreto, a matéria foi objeto de apreciação por parte da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no REsp nº 973.733/SC. Julgado em 12/08/2009, em sede de recurso repetitivo (art. 543-C do Código de Processo Civil então vigente), o respectivo acórdão traz a seguinte ementa, parcialmente transcrita:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

(...)

Segundo as palavras extraídas do voto do relator, Ministro Luiz Fux:

Assim é que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou **quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre**, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito. *(grifos meus e do original)*

O STJ, desse modo, se posicionou no sentido de que a atividade objeto de homologação pela autoridade administrativa, nos termos do art. 150 e §§ do CTN, tem por objeto o pagamento antecipado do tributo, ainda que em montante menor que o devido, e não outro eventual proceder do contribuinte correlacionado com a apuração do fato gerador.

A tese jurídica firmada no precedente em questão é de observância obrigatória para este Colegiado, por força do § 2º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF - Portaria MF nº 343/15). Note-se que a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) também vem reiteradamente se pronunciando nesse sentido, conforme evidenciam, ilustrativamente, os acórdãos do Pleno de nº 9900-000.227 (p. 09/05/2014) e nº 9900-000.278 (p. 01/04/2014).

Inexistindo dolo, fraude, ou similar, e ocorrendo a antecipação de pagamento, deve ser aplicado o § 4º do art. 150 do CTN, observando-se o seguinte enunciado sumular do CARF no que concerne às contribuições previdenciárias¹:

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração

Na espécie, o RADA (Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados), que acompanha o auto de infração às fls. 186 e ss, evidencia que o contribuinte efetuou recolhimentos de contribuições previdenciárias e de terceiros no decorrer do período objeto de autuação, consubstanciados nas guias GPS que constam do Relatório de Documentos Apresentados — RDA, de fls. 136/185.

Por conseguinte, havendo sido cientificado do lançamento em 19/12/2008, encontram-se decaídos os fatos geradores relativos às competências até nov/2003, inclusive, e também a competência relativa ao 13º salário de 2003. Permanece incólume, desse modo, somente a autuação referente à competência dez/2003.

A recorrente defende, por outra via, o reconhecimento de uma necessária qualificação profissional do auditor fiscal como contador e assistente social para efetuar o lançamento, arguição, contudo, que não merece prosperar.

O art. 142 do CTN conferiu competência privativa ao auditor fiscal para fins de constituição do crédito tributário, sob todas as suas facetas, o que é corroborado pelos arts. 2º, 3º, 6º e 10, da Lei nº 11.457/07.

Desnecessária, daí, a formação específica em contabilidade ou em assistência social para aferir se lançamentos escriturais relativos a aplicação de recursos em gratuidade, bem como a averiguação de se os pagamentos à diretoria estão em conformidade com a legislação de

¹ Anote-se que para as contribuições para terceiros também houve antecipação de pagamento, a atrair a aplicação da referida jurisprudência do STJ pela aplicação do art. 150, § 4º do CTN nesses casos.

regência, de modo a comprovar estar a entidade contemplada pela imunidade prevista no § 7º do art. 195 da CF.

Acrescente-se que o ponto não comporta mais discussões na esfera administrativa, por força do enunciado sumular a seguir:

Súmula CARF nº 8

O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

No que diz respeito às questões vinculadas à imunidade, impende frisar que os argumentos ventilados no recurso voluntário cingem-se a reproduzir os já apresentados quando da impugnação.

Veja-se que a decisão *a quo* já afastou, como motivo hábil para o cancelamento de isenção, o descumprimento da obrigação acessória de cadastrar na Receita Federal do Brasil uma das filiais da recorrente.

Acrescente-se que não mais subsiste como fundamento para o não reconhecimento do direito à isenção o descumprimento do requisito previsto no inciso III, do art. 55, da Lei 8.212/91², qual seja a promoção da assistência social a pessoas carentes, já que no julgamento do RE 566.622 (j. 18/12/2019) c/c ADINs 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621, foi considerada ser tal exigência inconstitucional.

Diversamente, nesses julgamentos não foi analisada expressamente a compatibilidade do inciso IV do art. 55 da Lei 8.212/91 com o texto da Carta Política, inciso esse que estipula outro requisito, a par do mencionado no parágrafo acima, cujo não atendimento deu amparo à exigência fiscal. De sua parte, a PGFN, via Nota SEI nº 17/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME³, considerou possuir tal preceito cariz procedimental.

² Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

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

³ Nota SEI nº 17/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME

(...)

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, 11, 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

Também importa mencionar que no posterior julgamento da ADI 4.480 (mar/2020), o STF examinou o art. 29, inciso I, da Lei 12.101/09⁴, que veicula previsão similar à do art. 55, inciso IV, da Lei 8.212/91, considerando-o constitucional, por se amoldar aos termos do art. 14, inciso I, do CTN⁵.

Nessa esteira, não divergindo este relator das bem colocadas razões da decisão de primeiro grau quanto ao alegado direito adquirido à isenção, ao ato cancelatório, à concessão de benefícios aos diretores e ao laudo pericial acostado, adoto aquelas e passo a transcrevê-las – à exceção dos textos legais - com respaldo no art. 57, § 3º, do Anexo II do RICARF, para fins de que passem a integrar a presente fundamentação:

Do Direito Adquirido

5.5. A Impugnante também alega direito adquirido à isenção, supostamente concedido em decisão do STJ (MS nº 1009 I/DF). Entretanto, na referida ação judicial não foi concedido o direito à isenção, mas apenas a manutenção do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, que é um dos requisitos previstos no art. 55, da Lei 8.212/91 para o direito à isenção prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, que devem ser cumpridos de forma cumulativa. Por outro lado, o Ofício nº 231/2007/Searp, de 27/12/2007, assinado pelo Chefe do Serviço de Orientação da Arrecadação Previdenciária (da já extinta DRP/SP/Centro), cuja cópia foi juntada aos autos pela Impugnante (fls. 695), apenas informa que a emissão do Ato Cancelatório de Isenção solicitada no Processo nº 35465.000765/2004-07 (por falta do CEBAS) não teria cabimento e o respectivo processo seria arquivado, em virtude da manutenção do CEBAS pela Decisão Judicial acima citada. Portanto, ao contrário do que foi alegado pela Impugnante, não houve por parte da Administração, reconhecimento de direito adquirido à isenção, mas apenas a constatação do não cabimento de emissão de Ato Cancelatório de Isenção em virtude do descumprimento do requisito previsto no inciso II, do art. 55, da Lei 8.212/91 (falta de CEBAS).

5.5.1. Cabe salientar que a expressão: "*ressalvados os direitos adquiridos*" do §1º do artigo 55 da Lei 8.212/91, sob pena de padecer de vício de inconstitucionalidade, deve ser interpretada combinada com o § 2º do artigo 41 do ADCT, *verbis*: "*A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo*". Referindo-se, portanto, às isenções concedidas sob condição e com prazo certo. O próprio STF já decidiu no MI 232-RJ que não havia norma regulamentando o artigo 195, § 7º, isso em 1991, antes da Lei 8.212/91. Ora, se não havia norma, como se poderia cogitar de direito adquirido.'

5.5.2. O Supremo Tribunal Federal nunca admitiu o direito adquirido em regime de tratamento tributário. Direito adquirido não tem nada a ver com regime previdenciário e sistema tributário, razão pela qual, não é porque uma entidade "filantrópica", na década de setenta possuía isenção junto ao IAPAS/INPS, que poderá em caráter permanente e definitivo usufruir de benefícios fiscais, eis que com o passar do tempo o objeto e o

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)[2i];

⁴ Lei 12.101/09, Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;

⁵ CTN, Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

quadro societário podem sofrer alterações, ou mesmo eventualmente se ver envolvida em práticas fraudulentas.

5.5.3. O art. 195, § 3º, da Constituição Federal, veda que entidades em débito com o sistema de seguridade social gozem de benefícios fiscais. Esse requisito não era exigido quando do Decreto-Lei 1.572/77 para a isenção das entidades filantrópicas. Os únicos requisitos consistiam em possuir o CEFF e o TUPF. Assim, a manter-se a tese do tal "direito adquirido" à regra amiga, as entidades supostamente beneficiadas não perderão a isenção mesmo se deixarem de pagar as contribuições descontadas de seus funcionários, o que pode configurar crime de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do Código Penal) e afronta à Carta (art. 195, §3º);

5.5.4. Por outro lado, o benefício conferido pelo Decreto-Lei se referia apenas à cota patronal. O art. 55 da Lei 8.212/91, regulamentando a Constituição Federal, concede a isenção de contribuições para a seguridade social (o que inclui COFINS e CSLL). Como se justifica o direito adquirido à isenção até de contribuições que não existiam na década de setenta?

5.5.5 O benefício conferido pelo Decreto-Lei era para entidades filantrópicas, que forneciam serviços úteis, mas não básicos, e nem sempre aos menos favorecidos. A imunidade constitucional atinge tão somente quem presta serviços gratuitos de assistência social, que têm como finalidade eliminar a pobreza e a marginalização de grupos que, pela falta de trabalho, deficiência física ou mental, não possam integrar-se devidamente na vida econômico-social do País.

5.5.6. Não há direito adquirido contra a Constituição Federal, que, pelo Princípio da Solidariedade (*caput* do artigo 195), determina que TODOS devem contribuir para a seguridade social, exceto as entidades beneficentes de assistência social, e não as entidades filantrópicas. A Constituição restringiu o rol de entidades que podem adquirir o benefício da isenção de contribuições devidas à seguridade social, para excluir toda e qualquer entidade filantrópica, que não tem fins lucrativos, deixando só aquelas que prestam serviços eminentemente de assistência social.

5.5.7. Desta forma, cabe salientar que o §1º do art. 55 da Lei 8.212/91, apenas dispensou as entidades que já gozavam de isenção antes da publicação da Lei 8.212/91, de requisitá-la novamente junto ao INSS. Neste sentido é o Parecer CJ/MPAS n.º 2.901/02:

29. A Lei n.º 8.212/91, de 1991, quando trouxe de volta a possibilidade de uma entidade beneficente ter o benefício fiscal, assegurou que aquelas que vinham gozando do benefício desde o Decreto-Lei n.º 1.572, de 1997, não precisariam requerer a isenção novamente ao INSS.

31. O que o §1º do art. 55 da Lei 8.212, de 1991, está garantido é que a entidade beneficente que já gozava da isenção não precisaria se submeter ao crivo do INSS novamente para manter a benesse. A observância aos requisitos da nova lei, a partir de sua exigência (novembro de 1991), é imperiosa para todas as entidades que quiserem continuar gozando de isenção das contribuições sociais previdenciárias."

5.5.8. Para melhor compreensão, transcrevemos o art. 1º, § 1º, e art. 2º do Decreto-Lei n.º 1.572/77:

(...)

5.5.9. Uma simples-leitura do art. 2º afasta, inequivocamente, qualquer possibilidade de entendimento no sentido da existência de direito adquirido à isenção. Esta regra exige que as entidades beneficiadas pelos §§ 1º, 2º e 3º do art. 1º, do referido diploma legal, mantenham a condição de entidade filantrópica, bem como o reconhecimento de utilidade pública federal; caso contrário, perdem automaticamente o direito à isenção. Assim, ao prever a possibilidade de perda da qualidade de entidade de fins filantrópicos, depreende-se que o Decreto-Lei n.º 1.572/77 manteve, conseqüentemente, no ordenamento jurídico, a imposição de certos requisitos para que a entidade venha a gozar de "isenção" das contribuições previdenciárias.

5.5.10. Não é diferente o entendimento fixado pelo Parecer CJ/MPS n.º

3.133/2003:

"33. O instituto do direito adquirido protege um determinado direito, já incorporado definitivamente ao patrimônio do seu titular, contra alterações posteriores da legislação. Para tanto, é necessário que o ordenamento jurídico, em um dado momento, segundo as regras então vigentes, tenha garantido a incorporação do direito ao patrimônio do seu titular, bem como tenha determinado a intangibilidade deste direito.

34. Conclui-se, portanto, que o direito à isenção não foi resguardado pela cláusula da intangibilidade, muito pelo contrário, a própria lei que o garantiu, estabeleceu os casos em que seria revogado. Nunca, em nenhum momento, o direito à isenção tornou-se um direito intocável, de forma a configurar direito adquirido das entidades beneficiárias, como quer fazer crer, equivocadamente, a recorrente.

(•••)

36. Portanto, não pode prevalecer a proposição de direito adquirido alegada pela impetrante, sob pena de termos reconhecido o direito adquirido a um regime jurídico que não está mais em vigor, em detrimento da nova regulamentação estabelecida por meio de lei. "

5.5.11. As entidades que gozavam da isenção prevista na legislação anterior, a partir da nova sistemática introduzida pela Constituição Federal de 1988, passaram a ter que cumprir os requisitos previstos no art. 55, da Lei 8.212/91 (lei que regulamentou o § 7º, do art. 195, da CF) para que continuassem usufruindo o referido benefício fiscal, conforme acima foi demonstrado.

Do Ato Cancelatório de Isenção

5.6. Quanto ao Ato Cancelatório de Isenção, cabe salientar que o referido procedimento administrativo estava previsto no art. 55, § 4º, da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei n.º 9.731, de 11/12/98), nos seguintes termos:

(...)

5.6.1. Por outro lado a regulamentação do referido dispositivo legal foi feita por meio do Decreto 3.048/99, que no seu art. 206, § 8º, incisos I, II, III e IV prevê o procedimento administrativo do cancelamento da isenção nas hipóteses de não cumprimento, pelas entidades beneficiadas, dos requisitos legais.

5.6.2. Entretanto, com a edição da Medida Provisória n.º 446, de 07 de novembro de 2008, que revogou expressamente o art. 55 da Lei 8.212/91, referido procedimento administrativo (Ato Cancelatório da Isenção) também foi extinto por falta de previsão legal.

5.6.3. Por sua vez, a própria Medida Provisória, no seu art. 31 dispôs que constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos legais para o gozo da isenção, 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. Deste modo, o próprio lançamento fiscal, com o advento da MP 446, de 07/11/2008, além da constituição do crédito devido, passou também a operar o cancelamento da isenção.

5.6.4. Deve ser enfatizado que os requisitos a serem observados para o gozo da isenção, no período anteriores à Medida Provisória n.º 446, de 07/11/2009, como no caso em questão (01/2004 a 12/2006), são os previstos no art. 55, da Lei 8.212/91, ou seja, a legislação vigente na data dos fatos geradores. Entretanto, o procedimento do cancelamento da isenção deve obedecer às normas vigentes na data do ato (normas procedimentais). Assim, tendo em vista que o lançamento, ora em apreço, ocorreu em 19/12/2008, já na vigência da MP 446, o cancelamento da isenção opera-se pelo próprio lançamento, conforme dispõe o art. 31 da referida MP.

5.6.5. Tal entendimento vem respaldo pelo Parecer PGFN/CAT/ N.º 2685, de 09/12/2009, que no seu item 49.4 dispõe:

49.3. *De outro giro. a SRFB poderá/deverá verificar junto as entidades que gozam do benefício fiscal se os requisitos concernentes à isenção estão sendo cumpridos. Caso negativo, mesmo que o (s) requisito (s) faltante (s) seja (m) pertinente (s) também ao CEBAS. e ainda, que a entidade seja possuidora do mencionado Certificado, a SRFB deverá proceder de acordo com a legislação de regência para a constituição dos créditos tributários.*

5.6.6. Cabe salientar que embora a MP 446 não tenha sido aprovada pelo Poder Legislativo, durante o período de sua vigência produziu todos os efeitos jurídicos, tendo em vista que o que dispõe o § 11, do art. 62, da Constituição Federal:

(...)

5.6.7. Desta forma, no cancelamento da isenção, por meio do presente lançamento, ao contrário do alegado pela Impugnante, não houve desrespeito ao princípio da legalidade no procedimento fiscal, razão pela qual não há vício de nulidade no Auto de Infração em questão.

DO MÉRITO

(...)

Da Concessão de Benefícios aos Diretores

5.8.A Impugnante alega que os pagamentos de plano de saúde e de contribuições para a Seguridade Social dos diretores da entidade não têm natureza remuneratória ou constituem vantagens ou benefícios a eles concedidos, visto que os mesmos são "Religiosos Professos Lassalistas", que não percebem qualquer tipo de remuneração, conforme dispõe a própria legislação previdenciária: at. 6º da Lei 6.696/79, OS INSS/DAF n.º 168 de 31/07/97, OS INSS/DAF n.º 210 de 26/05/99, IN INSS/DC n.º 100 de 18/12/03, IN INSS/PR n.º 11 de 20/09/2006. Entretanto, tais alegações não merecem guarida, senão vejamos:

5.8.1. Inicialmente cabe salientar que os atos normativos citados pela Impugnante, acima referidos, apenas dispõem que não serão considerados como remuneração direta ou indireta, para efeitos de incidência de contribuições previdenciárias os valores despendidos pelas entidades religiosas e instituições vocacionais com ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada e de congregação ou ordem religiosa em face do seu mister religioso. Ora, a situação em análise é completamente diversa, pois a questão discutida nos autos não versa sobre a incidência de contribuições previdenciárias sobre determinada verba (plano de saúde concedidos a diretores da entidade), mas, sim, se referida verba constitui vantagem econômica a diretores, sócio, instituidores etc da entidade.

5.8.2. Por outro lado, os benefícios pagos sob a forma de plano de saúde não foram concedidos a religiosos em virtude do exercício de seu mister religioso, mas sim, a diretores e dirigentes de uma instituição de ensino, que têm como função a administração e direção da mesma, ou seja, não atuam na qualidade de religiosos no exercício do seu mister, mas sim, como administradores de uma pessoa jurídica voltada à atividade educacional.

5.8.3. A legislação (art. 55, IV, da Lei 8.212/91) não faz referência apenas à remuneração mas também a qualquer vantagem ou benefício (a qualquer título) e no caso concreto, ora em análise, não há dúvida que os valores pagos sob a forma de plano de saúde e custeio de contribuições para a Seguridade Social dos diretores da entidade (contribuintes individuais), constituem vantagem econômica aos mesmos, razão pela qual houve descumprimento de requisito legal, cujo observância é indispensável para o exercício do direito à isenção prevista no art. 195, 7º, da Constituição Federal.

(...)

5.10. Em data posterior ao prazo e defesa (10/06/2009), a Impugnante protocolou e requereu juntada aos autos de "Laudo Pericial" elaborado pela Audisa Auditores Independentes (fls. 735/843), com documentos juntados em forma de anexos, conforme Termo de Juntada de Anexos (fls. 844).

(...)

5.10.3. Entretanto, como no referido laudo e seus anexos são feitas várias considerações em relação ao direito de isenção previsto no art. 195, § 7º da Constituição Federal, à situação específica da Impugnante em relação aos serviços por ela prestados e considerados como assistência social, aos valores concedidos em gratuidade e à isenção usufruída, nos exercícios 2003, 2004, 2005 e 2006, considerações técnicas e contábeis etc e, ainda, considerações em relação a cada Auto-de-Infração lavrado durante a ação fiscal, referidos documentos serão recebidos como adendo à defesa interposto fora do prazo e desta forma serão considerados.

5.10.4. Cabe salientar que os documentos juntados e as considerações feitas no referido laudo (fls. 735/843) e nos seus anexos, não trazem qualquer fato novo relevante que possa elidir o lançamento, senão vejamos:

5.10.5. No referido laudo, para comprovar o cumprimento do requisito previsto no inciso III. do art. 55, da Lei 8.212/91, são elaboradas planilhas onde constam, nos exercícios 2003, 2004, 2005 e 2006, os valores da receita bruta da entidade e os valores das aplicações em assistência social para cada projeto social desenvolvido pela Impugnante. Entretanto, nos vários anexos, que fazem parte do referido laudo, não é demonstrado que o público alvo dos referidos projetos sociais são as pessoas carentes que necessitam de auxílio social para a satisfação de suas necessidades vitais, nos termos acima enfatizado, senão vejamos:

5.10.6. No anexo 1 A, são apresentados os vários programas sociais que, segundo a Impugnante, são destinados a pessoas carentes. No anexo I 13 constam planilhas onde são demonstrados os valores das supostas gratuidades praticadas de forma segregada (em cada estabelecimento).

5.10.7. No anexo 2 A (volumes I e II) constam as relações dos

beneficiados por bolsa de estudo concedidas a filhos e dependentes de empregados, que a

própria Impugnante reconhece que devem ser excluídos do valor total aplicado em assistência social. Cabe salientar que é pacífico, no âmbito da Previdência-Social, o entendimento de que o benefício concedido a título de bolsas de estudo aos filhos de empregados não se subsumem ao conceito de aplicação em gratuidade, dada a sua nítida natureza salarial (Parecer CJ nº 2.414/2001)..

5.10.8. Nos anexos 3 A e 4 A é demonstrada a composição da receita bruta da entidade, nos exercícios 2003, 2004, 2005 e 2006. No anexo 5 A é demonstrada, nos vários exercícios a isenção usufruída anualmente sobre a folha-de-salário. O anexo 6 A consiste em gráficos comparativos entre as gratuidades concedidas e a isenção usufruída. Por sua vez, os anexos 7 A e 8 A, demonstram, respectivamente, os valores concedidos em cestas básicas, vales refeições e alimentação e a contabilização da gratuidade mensal.

5.10.9. No anexo 9 A (Vol I e II) foram juntados cópias de comprovantes de pagamento fornecidos pelas instituições financeiras, onde foram efetuados recolhimentos de valores devidos ao INSS, que já foram considerados e abatidos pela fiscalização, conforme pode ser constatado no RDA Relatório de Documentos Apresentados (fls. 385/436) e no RADA Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (fls. 437/556).

5.10.10. Por outro lado, no anexo 11 A (fls. 07), onde são demonstrados os recálculos feitos e as correções e retificações que a auditoria entende que devem ser feitos nos vários lançamentos, consta que não há qualquer recálculo a ser feito no AI DEBCAD nº 37.212.560-3, ora em análise, o que confirma a correção dos valores apurados no mesmo.

5.10.11. Por fim, nos anexos 11 A2 (Vol I, II e III), novamente constam as relações dos beneficiados por bolsa de estudo concedidas a filhos e dependentes de empregados, que, conforme foi acima enfatizado, a própria Impugnante reconhece que devem ser excluídos do valor total aplicado em assistência social.

5.10.12. Desta forma, embora a Impugnante alegue que aplica em gratuidade (assistência social) montantes até superiores ao exigido pela legislação para ter direito à isenção prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, o fato é que, não há a comprovação, nos autos, de que as gratuidades alegadas foram destinadas a pessoas carentes, que é o público alvo da assistência social.

Registro que a maior parte da abordagem realizada pela vergastada no que tange ao laudo apresentado versa sobre questões afeitas ao requisito do inciso III do art. 55 da Lei 8.212/91, o qual, conforme mencionado, não serve de respaldo para o lançamento diante do decidido pelo STF. Reproduzo, entretanto, os trechos correspondentes dessa parte da fundamentação para bem demonstrar ter sido efetivamente analisado pela DRJ dito laudo, sem repercussões no encaminhamento do voto ora exposto.

Por conseguinte, restando demonstrado não ter a recorrente cumprido o requisito estabelecido no art. 55, inciso IV da Lei 8.212/91, harmônico com os termos do art. 14, inciso I do CTN, não há como reconhecer seu direito à isenção das contribuições, consoante postulado.

Noutro giro, cabe frisar que ganhos habituais em forma de utilidades sofrem, como regra, a incidência de contribuições previdenciárias, em consonância com o disposto no art. 195, incisos I e II, e 201, § 11 da CF, c/c o inciso I do art 22 da Lei 8.212/91.

Já as hipóteses isentivas são *numerus clausus*, a rigor do art. 111, inciso II do CTN, e estão discriminadas no art. 28 da Lei de Custeio, sendo que, no tocante ao caso em foco, deve-se transcrever a redação do § 9º, 't' desse artigo (reproduzida no art. 214, § 9º, inciso XIX do RPS), de acordo com a redação vigente à época dos fatos, ou seja, antes da vigência da nova redação dada pela Lei 12.513/11:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

t) O valor relativo a plano educacional que vise à educação básica nos termos do artigo 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados as atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e 4.6 que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;

O enunciado legal é bastante claro ao prever o benefício de isenção como estímulo à melhora da educação dos trabalhadores de modo a melhor contribuir para as atividades da empresa ou entidade, não estando nele contemplada a concessão de bolsas de estudo aos dependentes de empregados ou contribuintes individuais, como requer a recorrente.

Nesse diapasão, é fato que eventuais julgados trabalhistas ou convenções/acordos laborais, bem como eventuais decisões isoladas de órgãos judiciais não se sobrepõem aos ditames da legislação tributária, tampouco vinculam este Colegiado, salvo nas hipóteses previstas no Regimento Interno do CARF (Portaria MF 343/15), do que não se trata o caso em tela.

Mencione-se que as decisões da CSRF a respeito do tema caminham no mesmo rumo ora trilhado, conforme ilustram os Acórdãos de nº 9202-004.008 (j. out/16) e nº 9202-008.340 (j. nov/19) e disponíveis no respectivo sítio na internet.

Noutro giro, a contribuinte defende que, a despeito de não estar inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), tal fato se trataria de mero erro formal e não ensejaria a incidência de contribuições previdenciárias sobre as cestas básicas e vale refeições fornecidas aos seus empregados.

A respeito, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) exarou, com base em reiterada jurisprudência dos tribunais superiores, o Parecer 2117/11, o qual, por sua vez, ensejou a edição do Ato Declaratório PGFN 03/2011, em que foi determinada a dispensa de contestação e de interposição de recursos "nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária".

E, a fim de não restar dúvidas acerca da abrangência do conceito de alimentação *in natura*, aquela Procuradoria emitiu o Parecer PGFN/CRJ 1.726/12, interpretativo do supracitado Parecer PGFN/CRJ nº 2.117/11, sendo que após detida análise do posicionamento dos Tribunais Superiores, conclui:

14. Destarte, como salientado no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011, que subsidiou a edição do Ato Declaratório PGFN nº 3, de 2011, revela-se "(...) assente no âmbito do STJ o posicionamento segundo o qual incide contribuição social previdenciária, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador — PAT ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho. Entende o Colendo Superior Tribunal que tal atitude do empregador visa tão-somente proporcionar um incremento à produtividade e eficiência funcionais. Por outro lado, quando o auxílio-alimentação for pago em espécie ou creditado em conta-corrente, em caráter habitual, assume feição salarial e, desse modo, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária".

15. Conserva, então, o STJ o mesmo entendimento majoritário à época da lavratura do ato declaratório em questão.

(...)

Pelo exposto, esta Procuradoria-Geral entende que **o auxílio-alimentação fornecido pelo empregador na forma de ticket-alimentação não está abrangido pela dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos tratada no Ato Declaratório PGFN nº 3, de 2011(...)**. (grifou-se)

Tal entendimento alcança o fornecimento de cestas básicas aos empregados, estando a empregadora inscrita ou não no PAT, salvo caso ditas cestas não sejam compostas por alimentos *in natura*, mas sim por quantia equivalente em dinheiro. Não havendo o Relatório Fiscal feito qualquer ressalva nesse sentido, há que se considerar indevido o gravame imposto nesse ponto, devendo ser excluídos os montantes correspondentes do lançamento.

Diversa é a situação dos auxílios pagos na forma de vale refeição, as quais não encontram previsão normativa ou amparo jurisprudencial reconhecido que viabilize a sua exclusão da base de cálculo das contribuições em apreço.

Decerto tickets, vales alimentação e congêneres não guardam similitude com alimentos *in natura*, a dar guarida a interpretação extensiva que busque colocar os correspondentes valores fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias. Na realidade, aproximam-se muito mais de valores em pecúnia e, tratando-se de entidade não inscrita no PAT, incidem as contribuições previdenciárias, face ao regrado no art. 28, § 9º, 'c' da Lei 8.212/91.

Nesse sentido, cite-se os Acórdãos nº 9202-004.361 (j. ago/16) e 9202-005.265 (mar/17), ambos da CSRF, bem como precedentes da 1ª Turma do STJ no AgRg no REsp nº 1.474.955 (j. 7/10/2014), e no AgInt nos EDcl no REsp nº 1.724.339/GO, (j. 18/09/2018).

Como remate, anote-se que o CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais, conforme estabelece a Súmula CARF nº 28.

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso para declarar a decadência do lançamento no que se refere às competências até nov/03, inclusive, e 13º/2003, e também para excluir, da base de cálculo das infrações apuradas, os montantes associados ao recebimento de cestas básicas.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson