



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.008068/2008-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-008.721 – 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: 01/01/2004 a 31/12/2006

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: 01/01/2004 a 31/12/2006

DECADÊNCIA. PRAZO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

Havendo sido realizado o lançamento dentro do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, não há decadência a ser reconhecida no que se refere ao crédito tributário.

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.

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 negar provimento ao recurso.

(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 37.212.562-0 (fls. 4/453) compreendendo os períodos de apuração de 01/01/2004 a 31/12/2006 e relativo a contribuições destinadas ao FPAS (Fundo de Previdência e Assistência Social) parte da empresa e SAT, declarados pela empresa em GFIP, porém no FPAS 639.

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.

Os termos da impugnação (fls. 537/589) 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 nº 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 princípio 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 pelas 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 nº 3.577/59 e Decreto-Lei nº 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 Professores Lassalistas", que não percebem qualquer tipo de remuneração, conforme dispõe a própria legislação previdenciária: at. 6º da Lei 6.696/79, OS INSS/DAF nº 168 de 31/07/97, OS INSS/DAF nº 210 de 26/05/99, IN INSS/DC nº 100 de 18/12/03, IN INSS/PR nº 11 de 20/09/2006;

2.16. 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;
- (...)

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

Não obstante, a exigência foi mantida no julgamento de primeiro grau (fls. 771/789), 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 benéfica 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-atiendimento 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. 799/851), 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 nº 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 nº 70.235/72, autoriza o indeferimento de realização de diligências 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 nº 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.

Anotar-se que o laudo da Audisa Auditores Independentes, acostado aos 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, também ela não prospera.

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.

Na espécie, contudo, tem-se que a recorrente foi cientificada da autuação em 19/12/2008, do que se constata que, abrangendo o lançamento fatos geradores compreendidos entre jan/04 e dez/06, inexistiu decadência a ser reconhecida, ainda que a contagem do prazo seja realizada com base no art. 150, § 4º do CTN.

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 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 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 um 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 8.212/91¹, 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

¹ 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;

17/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME², considerou possuir tal preceito cariz procedimental.

Também importa mencionar que no posterior julgamento da ADI 4.480 (mar/2020), o STF examinou o art. 29, inciso I, da Lei 12.101/09³, 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 CTN⁴.

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

² 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 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];

³ 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;

⁴ 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;

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 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 nº 2.901/02:

29. A Lei nº 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 nº 1.572, de 1977, 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 nº 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 nº 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 nº

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 nº 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 nº 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 nº 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/ Nº 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 nº 168 de 31/07/97, OS INSS/DAF nº 210 de 26/05/99, IN 1NSS/DC nº 100 de 18/12/03, IN INSS/PR nº 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 c 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 gratuidade 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.

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.

Sem reparos a fazer, por conseguinte, na decisão contestada.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson