



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15983.000069/2011-55
ACÓRDÃO	2402-013.646 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CÍRCULO DE AMIGOS DO MENOR PATRULHEIRO DE SANTOS CAMPS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Alexandre Corrêa Lisboa – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

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

RELATÓRIO

Integram o presente processo os seguintes lançamentos e respectivos objetos:

Lançamento DEBCAD 37.312.938-6, para constituição de créditos tributários relativos a contribuições previdenciárias, contribuição da empresa e GILRAT, incidentes sobre a remuneração de segurados (empregados e contribuintes individuais) na forma de utilidades (pagamentos a título de despesas médicas e com alimentação), bem como sobre remunerações pagas a contribuintes individuais.

Lançamento DEBCAD 37.312.939-4, para constituição de créditos tributários relativos a contribuições previdenciárias de segurados (empregados e contribuintes individuais), incidentes sobre a remuneração na forma de utilidades (pagamentos a título de despesas médicas e com alimentação), bem como sobre remunerações pagas a contribuintes individuais.

Lançamento DEBCAD 37.312.940-8, para constituição de créditos tributários relativos a contribuições para terceiros/outras entidades, incidentes sobre a remuneração paga na forma de utilidades (pagamentos a título de despesas médicas e com alimentação).

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

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

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

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

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

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

Em razão dessas constatações, foi efetuado o respectivo lançamento fiscal, com fundamento no art. 32 da Lei nº 12.101/2009. A fiscalização apurou, nesse contexto, o pagamento de alimentação em pecúnia, a concessão de assistência médica sem extensão à generalidade dos empregados e pagamentos realizados a pessoas físicas que não foram informados em GFIP, mas que constavam dos registros contábeis da entidade.

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

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

8.212/91, o lançamento somente poderia ocorrer após a conclusão do respectivo processo administrativo.

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

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

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

A DRJ emitiu Resolução determinando a devolução dos autos à unidade de origem, a fim de que seja providenciada a complementação do Relatório Fiscal, para que dele constem, de forma expressa, as disposições legais específicas que autorizam a aferição indireta e que fundamentaram o procedimento adotado pela Fiscalização na apuração das contribuições de segurados empregados e contribuintes individuais relacionadas ao lançamento DEBCAD 37.312.939-4.

Em complemento, afirmou que gastos com alimentação têm natureza indenizatória e que a assistência médica era oferecida a todos, reiterando o pedido de acolhimento integral da impugnação.

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

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

Submetido a julgamento, o recurso voluntário foi apreciado pela 2ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF, que proferiu o Acórdão nº 2402-010.444. Por maioria de votos, foi dado parcial provimento ao recurso para cancelar os lançamentos consubstanciados nos DEBCAD nº 37.312.938-6 e nº 37.312.939-4. O colegiado entendeu que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade apenas do inciso II e dos respectivos parágrafos do art. 55 da Lei nº 8.212/91. Assim, concluiu que a autuação estava fundamentada nos incisos IV e V do mesmo

dispositivo legal, declarados inconstitucionais pela Suprema Corte, circunstância que afastaria a validade dos lançamentos. O acórdão foi assim ementado:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Tratando-se dos aspectos de natureza material do lançamento, aplica-se a lei vigente na data de ocorrência do respectivo fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Contudo, os aspectos procedimentais

que ampliam os poderes de investigação ou as garantias do crédito tributário, inaugurados na legislação superveniente são de aplicação imediata, desde que vigentes na época da prática do correspondente procedimento fiscal.

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

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

MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL. REDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

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

OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. GFIP. APRESENTAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FATOS GERADORES. TOTALIDADE. DADOS NÃO CORRESPONDENTES. PENALIDADES ASSOCIADAS. EXIGÊNCIAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INOVAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICÁVEL.

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

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

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

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

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

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

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

Foram opostos embargos de declaração de iniciativa do então Conselheiro Presidente Denny Medeiros da Silveira, com base no art. 65, § 1º, I, do Ricarf, em face à decisão tomada por maioria de votos que deu provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte para cancelar os Debcads 37.312.938-6 e 37.312.939-4, sendo proferido o Acórdão de Embargos nº 2402-010.660, assim ementado:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. OMISSÃO.

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

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

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

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

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

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

Subsidiariamente, caso não fosse esse o entendimento adotado, requereu, no mérito, a total improcedência do recurso, com a consequente manutenção do Acórdão nº 2402-010.444, na parte recorrida, tendo em vista a inconstitucionalidade dos incisos IV e V do art. 55 da Lei nº 8.212/91, conforme entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 566.622/RS, sob a sistemática da repercussão geral.

O Contribuinte interpôs Recurso Especial requerendo o reconhecimento de sua imunidade quanto às contribuições a Terceiros, com base em divergência jurisprudencial sobre a aplicação do art. 55 da Lei nº 8.212/91, conforme acórdãos paradigmas.

Sustentou, ainda, questão de ordem de natureza pública, em razão da superveniência da LC nº 187/2021, que extingue os créditos tributários dos autos.

Dessa forma, requer o conhecimento e provimento do recurso, diante da similitude fática e divergência entre os acórdãos nº 2301-007.956 e 2301-008.299, para cancelamento do Auto de Infração DEBCAD nº 37.312.940-8, relativo às contribuições a terceiros.

A PGFN apresentou contrarrazões ao Recurso Especial da Contribuinte, pugnando pelo seu não conhecimento. Subsidiariamente, requereu o desprovimento do recurso, com a manutenção do acórdão proferido pela egrégia Turma a quo, por seus próprios e jurídicos fundamentos.

Foi emitido Acórdão de Recurso Especial nº 9202-011.067 – CSRF / 2ª Turma, assim ementado:

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Se os fatos tratados no acórdão recorrido e no acórdão paradigma são essencialmente distintos, não há divergência jurisprudencial em razão de anterior inexistência de similitude fática, portanto, não resta preenchido o necessário requisito para conhecimento

RECURSO ESPECIAL FAZENDA NACIONAL. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO.

Diante da comprovação do alegado dissídio jurisprudencial, em razão da divergência de entendimentos entre os acórdãos paradigmas e o acórdão recorrido, em situações fáticas similares, mostra-se imperioso o conhecimento do Recurso Especial.

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

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

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

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

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

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

Sendo admitido os Embargos impetrados, foi emitido o Acórdão de Embargos nº 9202-011.802 – CSRF/2ª TURMA, determinando o retorno dos autos a essa Turma Ordinária para apreciação das alegações do recurso voluntário não analisadas no acórdão recorrido, assim ementado:

EMBARGOS. LAPSO MANIFESTO. PROVIMENTO.

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

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Alexandre Corrêa Lisbôa**, Relator

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

Primeiramente, cabe destacar que a Recorrente permaneceu silente quanto ao auxílio alimentação pago em espécie, às despesas médicas não extensíveis a todos os empregados e os pagamentos a contribuintes individuais.

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

Preliminar

Da Ilegitimidade Passiva

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

Passo à análise.

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

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

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

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

Da Nulidade

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

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

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

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

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

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

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

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

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

Além disso, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, incisos I e II, a nulidade processual opera-se somente quando o feito administrativo foi praticado por autoridade

incompetente ou, exclusivamente quanto aos despachos e decisões, ficar caracteriza preterição ao direito de defesa respectivamente, nestes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

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

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

Mérito

Da alegada necessidade prévia de Ato Cancelatório da isenção

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

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

Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil

lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção. (Vide ADIN 4480)

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Do alegado reconhecimento da condição de entidade isenta

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

Passo à análise.

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

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

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

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

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

Assim, não tem razão à recorrente neste ponto.

Da Imunidade das entidades beneficentes de assistência social

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

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

Passo à análise

Primeiramente, importante destacar que o lançamento foi efetuado sob o fundamento de que a entidade não teria atendido aos requisitos previstos nos incisos IV e V do

art. 55 da Lei nº 8.212/1991, sendo que, nesse contexto, verifica-se que os dispositivos invocados pela Autoridade Fiscal permanecem plenamente vigentes, conforme bem delineado no acórdão proferido no julgamento do Recurso Especial, do qual se extrai o seguinte trecho:

...

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

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

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

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

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

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

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

A demonstração do descumprimento dos incisos IV e V do artigo 55 da Lei 8.212/91 Quanto aos requisitos do lançamento fiscal, o CTN determina:

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

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

Neste caso, duas controvérsias existem:

1. A ocorrência (ou não) dos fatos que, se demonstrados, determinariam a exclusão do benefício então previsto no artigo 55 da Lei 8.212/91, fazendo surgir a obrigação do pagamento de contribuições previdenciárias das quais o Contribuinte estaria, a priori, dispensado (as chamadas "contribuições patronais").
2. Presentes os motivos ensejadores da exclusão do benefício, a verificação da existência (ou não) dos fatos geradores considerados.

Assim, a primeira controvérsia a ser analisada é, pois: considerando os fatos relatados e os respectivos documentos apresentados pela Fiscalização e cotejando-os com as razões e os documentos apresentados pelas Impugnações, estariam demonstradas e caracterizadas as ocorrências de fatos e práticas que corresponderiam ao descumprimento das exigências enumeradas nos incisos IV e V do artigo 55 da Lei 8.212/91?

Para responder, e por oportuno, retranscrevo os aludidos dispositivos:

(...)

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

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

(...).

Vejamos, pois, se tais fatos, ou melhor, se o cumprimento (ou não) de tais requisitos legais encontra-se (ou não) devidamente relatado e demonstrado nos autos.

Distribuição de remuneração, benefícios e vantagens a dirigentes e não aplicação integral dos recursos nos objetivos institucionais da entidade O Relatório Fiscal (especificamente fls. 155/157) reporta a prática de atos e procedimentos que caracterizariam as situações previstas em ambos os transcritos incisos, buscando demonstrar que o Contribuinte teria distribuído vantagens e benefícios aos seus

dirigentes, além do que, não teria aplicado seus recursos exclusivamente de acordo com seus objetivos institucionais.

Para comprovar suas conclusões, a Fiscalização junta aos autos cópias de documentos (fls. 171/297), vinculando-os aos registros contábeis realizados pelo próprio Contribuinte, dos quais se podem extrair tanto as práticas irregulares (ou, pelo menos, não justificadas pelo Contribuinte), bem como a ocorrência dos respectivos fatos geradores considerados.

Com efeito, relata que (fls. 155/156):

9. O período fiscalizado compreende os anos de 2006 e 2007. Ao analisar o Livro Diário Geral nº 25, relativamente ao ano calendário 2007, através do Relatório da Diretoria do Exercício findo em 31/12/2007, nele Incluso (DOC. 1), a fiscalização tomou conhecimento de uma série de irregularidades relacionadas com a aplicação de recursos da entidade. Tais irregularidades estão sendo objeto de investigação através da Ação Civil Pública nº 1.807/2007, em trâmite na 3ª Vara Criminal de Santos. Tais irregularidades também podem ser constatadas através do Relatório da Diretoria do Exercício finda em 31/12/2007.

10. Devidamente intimado, o sujeito passivo exibiu cópia integral da citada Ação Civil Pública, onde noticia o Conselho Deliberativo, diversas irregularidades praticadas pela Diretoria Executiva do período, tais como:

- Retiradas a título de "Verbas de Representação", pelo dirigente da Entidade;
- Prática de efetuar diversas rescisões sem justa causa, com o intuito de levantar o fundo de garantia; arcando a Entidade com a despesa relativa à multa rescisória, relativa aos 40% do FGT5, permanecendo tais empregados na Entidade; trabalhando sem registro;
- Pagamento de despesa com veículos estranhos à Entidade;
- Venda de veículo da Entidade, no valor equivalente a 1/3 (um terço) do valor de mercado, e ainda assim, tal valor, não pago a Entidade;
- Empréstimos a diversos empregados, para pagamento a longo prazo e sem nenhum índice de atualização; sendo alguns deles não quitados por ocasião da rescisão;
- Distribuir participação no resultado a seus empregados;
- Efetuar donativos a diversas entidades;
- Manter na entidade diversos empregados sem registro.

Segue (fl. 156) o Relatório Fiscal:

11. Ao realizar a análise dos requisitos da isenção, previstos no artigo 55, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, a fiscalização identificou a irregularidades, especificamente no tocante aos incisos IV e V, nos anos de 2006 e 2007, confirmando os mesmos indícios que serviram de motivação ao Ministério Público, na instauração da Ação Civil Pública 1.807/2007..

Acrescenta (fl. 156), ainda o Relatório Fiscal:

12. A fiscalização identificou através dos lançamentos contábeis pagamentos realizados sob o título de "Verbas de Representação". Tais valores foram contabilizados na conta 331499 - Outras Despesas Administrativas (ano de 2006 e 5.1.1.02.0020 - Despesas com Representações (ano de 2007). É importante dizer que estes valores não se configuram ressarcimento de despesas realizadas pelos seus dirigentes, uma vez que não foram apresentadas quaisquer prestações de contas relativas a estes gastos. Configuram-se, pois, remunerações, vantagens ou benefícios auferidos em razão do cargo ou função.

Os fatos que caracterizam o descumprimento dos requisitos legais foram extraídos, pois, dos registros contábeis elaborados pelo próprio Contribuinte.

No processo 15983.000067/2011-66, relativo aos lançamentos fiscais DEBCAD 37.288.766-0 e 37.288.769-4, lavrados na mesma ação fiscal, constam, em acréscimo a tais fatos, outros relatos detalhados de práticas adotadas pelo Contribuinte no período (Relatório Fiscal, quanto às verbas de representação, fl. 40, daqueles autos):

14. Tais dispêndios, no período verificado, totalizaram R\$ 122.493,32 (cento e vinte e dois mil, quatrocentos e noventa e três reais e trinta e dois centavos). É importante dizer que estes fatores não se configurem ressarcimento de despesas realizadas pelos seus dirigentes, uma vez que não foram apresentadas quaisquer prestações de contas relativas a estes gastos. Configuram-se, pois, remunerações, vantagens ou benefícios auferidos em razão do cargo ou função.

Ainda, naquele processo, quanto à aplicação dos recursos da entidade (Relatório Fiscal, fls. 140/141):

15. Constataram-se inúmeras aplicações de recursos em finalidades não condizentes com os objetivos Institucionais, dilapidando o patrimônio da entidade. A primeira grande irregularidade, já apontada em Nota Explicativa Folha: 000709, (Doc. 22) anexa ao Livro Diário Geral nº 25 de 2007, fls.: 000001 a 000712, que teve Registro sob Nº: 30.574, em 15/04/2008, no Oficial de Registro, Títulos e Documentos e Registro Civil das Pessoas Jurídicas de Santos/SP; é a ocorrência de vultosa movimentação bancária sem que se identifique a natureza ou finalidade dos gastos. Estes recursos lançados a crédito de contas bancárias são totalizados a débito na conta 120401 (Doc. 23), como saldo anterior no Razão de 2006, no valor de R\$ 486.115,62 (Quatrocentos e oitenta e seis mil, cento e quinze reais e sessenta e dois centavos), com a sui generis denominação de Valores a Identificar. Em 2007, na conta 1.1.2.04.0002 (Doc. 24), com a denominação de "Valores Sem Comprovação 2007".

Segue o aludido Relatório Fiscal (fl. 41):

16. Regularmente Intimado através do TIF - Termo de Intimação Fiscal 02 de 01/03/2010 (Doc. 11); para esclarecer a natureza destes dispêndios, o sujeito passivo, através esclarecimentos, datado de 15 de março de 2010, prestados pela

contadora e procuradora, senhora Cláudia Renata Alves de Almeida (Doc. 25), limitou-se a Informar que este fato está sendo objeto de apuração na Ação Civil Pública nº 1.807/2007, cuja cópia foi-nos encaminhada; e envia cópia do Laudo Pericial, páginas 31 e 32 (Doc. 26) e do Anexo 3, páginas de 1 a 43: planilha do perito judicial, sob o título: Demonstrativo dos Valores Sacados sem Comprovação de Documentos (Doc. 27), para o período de 01/2003 a 12/2007; do referido processo. Informa também que os lançamentos efetuados nas contas mencionadas no item anterior, referem-se a pagamentos efetuados pelo CAMPS, sem comprovação documental.

Em 2006 tais valores totalizaram R\$ 604.305,30 {seiscentos e quatro mil, trezentos e cinco reais e oitenta centavos}; em 2007, R\$ 882,528,20 [oitocentos e oitenta e dois mil, quinhentos e vinte e oito reais e vinte centavos]. (DOC. 27, Págs.: ANEXO N° 03, FOLHAS N°: 19/43 A 43/43)

São relatados ainda outros fatos exemplificativos da aplicação de recursos da entidade no custeio de despesas não comprovadamente de responsabilidade da entidade, mas, ao que consta, em benefício de terceiros:

18. Pagamentos de combustível, serviço de funilaria aria, instalação de som, conserto, etc. para veículos estranhos à entidade; como alguns casos abaixo citados; cópias dos documentos de comprovação anexos.

- Relação de alguns veículos, com requisição de combustível e notas de serviços executados; em nome da Entidade (Docs. 35 a 41):

- PEUGEOT, placa: DQA 9731;

- GOL, placar DGN 2285.

- PALIO, placa: DDV 6023 - CORSA, placa: CKN 4Q70

Anexas as cópias dos documentos para constatação,

Outras práticas foram ainda constatadas que determinam a absoluta incompatibilidade dos procedimentos do Contribuinte com a vedação dos incisos IV e V do artigo 55 da Lei 8.212/1991 (processo 15983.000067/2011-66, Relatório Fiscal, fl. 43):

22. Outro fato digno de nota é a venda de veículo da Entidade, em 03 de Maio de 2007, para empresa D.D. Comércio de Veículos LTDA ME, de filhos do funcionário Dimas Fonseca Veiga, coordenador do CAMPS, em valor inferior ao preço de mercado, ainda pendente de pagamento. O veículo GM/CORSA MILENIUM, ano 2002, placa DGN 4800, foi alienado por R\$ 5.500,00 (cinco mil e quinhentos reais), enquanto na Autorização Para Transferência de Veículo; de valor de mercado de R\$ 14.000,00 (quatorze mil reais) (Doc. 46). Cópia da Autorização Para Transferência de Veículo, anexa.

23. Constatamos pagamento de Participação nos Resultados, na conta 5.1.1.01.1000 "Outras Despesas da Administração" (Doc. 47), no Razão 2007, escriturado como parcela 1, de acordo com a Lei 10.101/2000. A referida Lei

dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências. Conforme disposto em seu artigo 1º e § 3º do artigo 2º, a distribuição de lucros é incompatível com entidades sem finalidade empresarial, não se aplicando ao sujeito passivo. Cópia da planilha "Outras Despesas da Administração 2007" anexa.

Consta que o Contribuinte adotou no período fiscalizado práticas que resultaram (ou poderão resultar) em benefícios absolutamente indevidos (considerada sua finalidade institucional) a empregados e ex-empregados (processo 15983.000067/2011-66, Relatório Fiscal, fl. 43):

20. Este não é o único caso. Informações fornecidas pela contabilidade confirmam a existência de outros casos pendentes de pagamento após a rescisão do contrato de trabalho. Embora a atual administração venha envidando esforços para o recebimento destes valores, tais pagamentos, quando ocorrem, são em valores irrisórios fato que certamente representa, e representará, grave prejuízo financeiro à entidade.

21. Para o exercício de 2007, sob ação fiscal, consta contabilizado na conta 1.1.2.03.0004, "Empréstimos a Empregados"; saldo devedor em 31/12/2007 no valor de R\$ 100.270,43 (cem mil duzentos e setenta reais e quarenta e três centavos). Mediante informação fornecida pela contabilidade, através da Planilha de Conciliação de empréstimo a funcionários desligados, constam também, valores de empréstimos sem previsão de recebimento, na conta: 1.2.5.01.001 "Valores em Contencioso", aos funcionários, Maria Auxiliadora Pires Nascimento e José Pereira da Silva, desligados em 02/2008 e 06/2007, respectivamente; no valor original de R\$ 7.670,00. Cópias da Planilha da conta do Razão EMPRÉSTIMOS A EMPREGADOS 2007 conta 1.1.2.03.0004 (Doc. 43); da Conciliação de Empréstimo a Funcionários 2007 (Doc. 44); da Conciliação de empréstimo a funcionários desligados (Doc. 45); anexas.

As Impugnações, em oposição, valem-se apenas de assertivas vagas e genéricas, tais como: "meras presunções"; falta de "precisa caracterização do fato imputado"; falta de "investigação exaustiva e aprofundada" realizada de forma "açodada".

Não se trata, outrossim, de meros registros contábeis. A Fiscalização faz menções e apresenta documentos que dão suporte a registros contábeis elaborados pelo próprio Contribuinte, que, aliás, não se deu ao trabalho nos presentes autos (ou em qualquer dos demais autos dos lançamentos fiscais realizados na mesma auditoria) de apresentar provas eficazes (especialmente documentais) que pudessem demonstrar a regularidade das práticas relatadas, em face das vedações do artigo 55 da Lei 8.212/1991 (considerando evidentemente a condição de entidade beneficente de assistência social no gozo da isenção das contribuições previdenciárias, como pretendem as Impugnações).

De qualquer forma, releva registrar que, para demonstrar sua condição de entidade que faria jus ao benefício fiscal, o Contribuinte junta cópia de "Nota Técnica" do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome - Conselho

Nacional de Assistência Social, acompanhada de demais documentos (fls. 412/420); de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS e documentos correlatos emitidos por órgãos públicos diversos (fls. 421/432).

Ocorre que tais documentos não se prestam para afastar as constatações apuradas e as conclusões deduzidas pela Fiscalização da RFB, que não está absolutamente vinculada aos resultados das análises feitas pelo Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome ou pelo Conselho Nacional de Assistência Social, na medida em que cada procedimento tem finalidades, objetos e regras próprias.

À míngua de outras providências do Contribuinte e considerando os detalhados e contundentes fatos colecionados pela Fiscalização (corroborados inclusive por documentos, cujas cópias integram os autos deste e de outros processos produzidos na mesma ação fiscal), considero regular o procedimento adotado de desconsiderar o gozo do benefício fiscal previsto no artigo 55 da Lei 8.212/1991, inclusive com as já aludidas disposições do artigo 32 da Lei 12.101/2009, que preceitua:

[...]

Também não procede a argumentação de que as bases de cálculo são ilegítimas, sob o pressuposto de terem sido apuradas a partir da ação civil pública, pois, como se viu precedentemente, ditos fatos foram levantados a partir da documentação produzida pela própria Recorrente. Trata de auxílio alimentação pago em espécie, das despesas médicas não extensíveis a todos os empregados e dos pagamentos a contribuintes individuais, matérias não Recorrida. A exemplo, confira-se trechos do acórdão recorrido:

A incidência de contribuições previdenciárias sobre os fatos geradores considerados Neste lançamento a Fiscalização considerou como sujeitos às contribuições previdenciárias os dispêndios a título:

1. Despesas com alimentação de segurados a serviço do Contribuinte (levantamentos "CB", "LR" e "VR");
2. Despesas com assistência médica, também dos segurados a serviços do Contribuinte (levantamentos "AV" e "UN"); e 3. Pagamentos considerados como realizados a contribuintes individuais, seja porque não foram apresentados os respectivos documentos pelo Contribuinte (levantamento "PF"), seja porque o Contribuinte informou os beneficiários à Fiscalização, mas deixou de incluí-los em GFIP e oferecer as respectivas remunerações à tributação (levantamento "RE").

[...]

A regra geral do salário-de-contribuição, em matéria de contribuições previdenciárias de segurados empregados, compreende, pois, inclusive "...a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma,

inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades ..." (caput do artigo 28).

Entretanto, nem todas as "utilidades" integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Dentre as quais (as que não integram), convém, neste caso, destacar:

1. Fornecimento de alimentação no contexto do PAT - Programa de Alimentação dos Trabalhadores (letra "c").
2. Despesas com assistência médica, "... desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa" .

A Impugnação não logrou demonstrar a ocorrência de qualquer destas hipóteses de exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias, sendo, por isso, procedente o lançamento fiscal, em relação aos respectivos créditos tributários. Mas vejamos cada situação específica.

[...]

Despesas com alimentação, sem inscrição no PAT

[...]

Nem mesmo a existência do Parecer PGFN/CRJ 2.117/2011 (ainda que devidamente aprovado pelo Ato Declaratório PGFN 3/2011) pode afastar a exigência das correspondentes contribuições previdenciárias neste caso, pois o aludido Parecer diz respeito apenas ao "pagamento in natura do auxílio-alimentação" , que não é do que aqui se trata.

[...]

Ora, nem os julgados do STJ, muito menos o Parecer PGFN/CRJ 2.117/2001 admitem a não incidência de contribuições previdenciárias, quando a concessão do benefício se dá em dinheiro.

Despesas com assistência médica

[...]

As Impugnações sustentam que a Fiscalização não teria demonstrado que o benefício não seria assegurado a todos os empregados do Contribuinte, em razão do que careceria do fundamento necessário para sustentar os lançamentos. Entretanto, tal proposição do Contribuinte encerra uma indevida tentativa de inverter a obrigação de demonstrar o cumprimento da lei pelo Contribuinte.

Efetivamente, a Fiscalização constatou que, não obstante previsão em Acordo Coletivo, nem todos os segurados tinham indicação em folha de pagamento dos descontos a título de encargos com o plano de assistência médica, causando dúvida acerca da real extensão geral do benefício. Por isso, formal e expressamente o Contribuinte foi instado a demonstrar que a todos era oferecida a possibilidade de adesão ao benefício. Contudo, o Contribuinte também não se desincumbiu das providências necessárias.

Ora, ocorre que, a regra é a de que todos os valores (inclusive, é claro, os benefícios) recebidos pelo segurado, na constância da relação de emprego, integram a sua remuneração, exceto nas hipóteses legais, com cumprimento dos respectivos requisitos.

A não incidência do benefício, pago na vigência do contrato de trabalho (e, portanto, com fundamento neste vínculo - o de prestação de serviços assalariado), constitui, pois, exceção. Justamente por isso, para que possa usufruir a isenção, o Contribuinte deveria efetivamente demonstrar que adota medidas necessárias para assegurar que a todos os seus empregados seja oferecido o benefício. E, neste caso, exceto alegações genéricas, nenhuma outra providência foi adotada pelo Contribuinte.

Correto, assim, o procedimento fiscal de, em face da falta de demonstração do Contribuinte, ter aplicado a regra geral de incidência, a qual somente poderia ser afastada pelas provas oportunamente oferecidas pelo Contribuinte, o que não ocorreu.

Pagamentos a contribuintes individuais

[...]

Não constam impugnações quanto aos valores lançados, que devem ser assim tidos como procedentes.

Quanto à natureza dos respectivos pagamentos - destinados ou não a remunerar contribuintes individuais - caberia também ao Contribuinte demonstrar que tal não teria ocorrido. Como também não se desvencilhou desta atribuição, deve-se considerar procedente o lançamento, especialmente considerando a fonte de informações da Fiscalização: os próprios registros contábeis realizados pelo Contribuinte.

As planilhas que informam os beneficiários e respectivos valores não constituem, pois, "meras suposições", mas fontes precisas de informações da Fiscalização. São fatos corroborados por lançamentos contábeis produzidos pelo próprio Contribuinte.

Demais alegações do Contribuinte A circunstância de haver ação civil pública em andamento para apurar os fatos e as responsabilidades que deram também sustentação à desconsideração do benefício do artigo 55 da Lei 8.212/1991, em nada altera a regularidade do lançamento fiscal, pois, provados os fatos, no âmbito deste processo administrativo (e consta considerável quantidade de documentos e fatos para garantir que tenham realmente ocorrido), a procedência do lançamento fiscal deve ser reconhecida, exceto, evidentemente, se houvesse (e não consta que há) decisão e ordem judiciais específicas em relação ao presente procedimento fiscal.

As Impugnações sustentam que a "... simulação, ou seja, a intenção, o dolo, no sentido do que fora por ele apontado " devem ser provados pela Fiscalização. Ora,

ocorre que, não obstante as circunstâncias autorizarem a convicção de que ocorreu, estes atributos - o dolo, a intenção - não constituem elementos essenciais para legitimar a descon sideração do benefício em discussão. Basta que sejam demonstradas (como foram) as ocorrências dos fatos que caracterizam o descumprimento dos requisitos legais pertinentes (neste caso os arrolados no artigo 55 da Lei 8.212/1991).

Ou seja: mesmo que o Contribuinte tivesse incorrido nas mesmas faltas, sem que se pudesse aferir com certeza a deliberada disposição de infringir a lei, ainda assim o procedimento estaria correto.

Além do mais, neste caso pode-se acrescentar as agravantes de que: deixaram de ser apresentados documentos requisitados pela fiscalização; deixaram de ser realizados registros contábeis em títulos próprios; deixaram de ser incluídos em folhas de pagamento e em GFIP segurados e respectivas remunerações (inclusive nas hipóteses fora de razoável dúvida quanto à incidência de contribuições previdenciárias - como nos pagos de pagamentos puro e simples a contribuintes individuais).

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

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

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

Portanto, não assiste razão à recorrente nesse ponto.

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

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

Passo à análise.

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

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

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

Assim, não assiste razão à recorrente neste ponto.

Da Multa de Mora Aplicável

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

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

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

Passo à análise.

No caso concreto, verifica-se do Discriminativo do Débito - DD (fls. 53/71) que a fiscalização aplicou, relativamente ao descumprimento da obrigação principal, multa de mora correspondente a 24% do valor das contribuições exigidas.

Ocorre que os fatos geradores objeto da presente autuação são anteriores à vigência da MP nº 449/2008, circunstância que impõe a observância do princípio da retroatividade

benigna, previsto no art. 106, II, “c”, do CTN. Nesses casos, a penalidade aplicável deve ser aferida à luz da legislação superveniente quando esta se revelar mais favorável ao sujeito passivo.

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

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

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

Diante do exposto, assiste razão à recorrente neste ponto.

Conclusão

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

É como voto.

Assinado Digitalmente

Alexandre Corrêa Lisboa