



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.727647/2012-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-009.207 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de setembro de 2022
Recorrente SOCIEDADE CAMPINEIRA DE EDUCACAO E INSTRUCAO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Tendo a decisão recorrida apreciado os argumentos da parte, porém encontrado solução diversa da pretendida pela contribuinte, há, em verdade, mero inconformismo com o resultado do julgamento, não havendo também qualquer cerceamento ao direito de defesa.

ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA AO ART 14 DO CTN. ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não tendo ele se desincumbindo deste ônus.

ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. PERÍODO DA MEDIDA PROVISÓRIA 446/2008. PERÍODO DA LEI 12.101/2009. ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS A CARGO DA EMPRESA. REQUISITOS.

Somente ficavam isentas/imunes das contribuições de que tratam os art. 22 e 23 da Lei nº 8.212/91 a partir de 30/11/2009, as entidades beneficentes de assistência social que cumprem cumulativamente os requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101/2009 e, durante o período de vigência da MP 446/2008, se cumpridos cumulativamente os requisitos do artigo 28 da Medida Provisória 446/2008.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BOLSA DE ESTUDOS. CONCESSÃO A SEGURADOS. INOBSERVÂNCIA ÀS CONDIÇÕES LEGAIS.

Os valores pagos a título de bolsa de estudos a segurados empregados e contribuintes individuais não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, desde que cumpridas as condições estabelecidas pela alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Nos termos da Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 4.

Conforme Súmula CARF nº 4, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Mario Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Samis Antonio de Queiroz, Ricardo Chiavegatto de Lima (suplente convocado), Martin da Silva Gesto e Mario Hermes Soares Campo (Presidente). Ausente o Conselheiro Christiano Rocha Pinheiro, substituído pelo Conselheiro Ricardo Chiavegatto de Lima.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo nº 10830.727647/2012-13, em face do acórdão nº 05-40.546, julgado pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas (DRJ/CPS), em sessão realizada em 25 de abril de 2013, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente o lançamento.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

“Fundamentos dos lançamentos fiscais.

Os lançamentos fiscais integrantes do presente processo têm, em síntese, os seguintes fundamentos:

1. Quanto à isenção das contribuições previdenciárias previstas no artigo 22 da Lei 8.212/1991, o lançamento fiscal fundamenta-se basicamente na aplicação das seguintes disposições legais, nos respectivos períodos:

- a) Até 09/11/2008 – artigo 55 da Lei 8.212/1991.
- b) De 10/11/2008 a 11/02/2009 – artigo 28 da Medida Provisória 446/2008.
- c) De 12/02/2009 a 29/11/2009 – artigo 55 da Lei 8.212/1991.
- d) A partir de 30/11/2009 – artigo 29 da Lei 12.101/2009.

2. Oportunamente, quanto aos requisitos legais necessários ao regular gozo do benefício, sob a égide da Lei 8.212/1991, o Relatório Fiscal destaca:

5.17 Na vigência do artigo 55 da Lei 8.212/1991, além do cumprimento de todos os requisitos estabelecidos nos incisos I a V, a isenção deveria ser requerida pela entidade ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, ressalvados os direitos adquiridos, conforme aponta o § 1º do artigo. A partir da criação da Receita Federal do Brasil – RFB, o requerimento passou a ser feito nesta Secretaria.

5.18 A fim de comprovar que permanecia cumprindo os requisitos legais exigidos para o gozo da isenção, a entidade estava obrigada a apresentar ao INSS ou à RFB (conforme o período), anualmente, até 30 de abril, relatório circunstanciado de suas atividades no exercício anterior.

5.19 Nos termos do § 4º artigo 55, o INSS (ou a RFB) cancelaria a isenção se verificado o descumprimento do disposto no artigo.

(...).

5.21 Se a isenção havia sido cancelada anteriormente, nos moldes da Lei nº 8.212/1991 e do Decreto nº 3.048/1999, e a entidade não efetuou novo pedido de isenção, a EBAS certificada só poderia voltar ao gozo da isenção, caso tivesse cumprido, na vigência da MP nº 446/2008 ou a partir da Lei nº 12.101/2009, os requisitos previstos nos referidos atos legais, nos quais não há exigência de requerimento para concessão da isenção.

3. Sob a Medida Provisória 446/2008 e a Lei 12.101/2009, o Relatório Fiscal ressalva as condições legais:

5.20 Na vigência da MP nº 446/2008 e a partir da Lei nº 12.101/2009 não há mais a exigência do requerimento ao órgão, pois as entidades beneficentes de assistência social - EBAS fazem jus à isenção a contar da sua certificação pelo Ministério da área de atuação correspondente, desde que atendam cumulativamente aos requisitos exigidos na legislação. Os requisitos estão elencados no artigo 28 da MP nº 446/2008 e no artigo 29 da Lei nº 12.101/2009.

4. Em relação ao período sob a vigência da Lei 8.212/1991, ocorreu que o Contribuinte (doravante também referido como “SCEI”), anteriormente enquadrado na condição de entidade beneficente de assistência social no gozo da isenção prevista no artigo 55 da Lei 8.212/1991, teve esta condição revogada pela Administração Tributária, o que o Relatório Fiscal assim informa:

8.4. O ATO CANCELATÓRIO DE RECONHECIMENTO DE ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS nº 21.424.1/003/2004, expedido em 10/11/2004 pela então Gerência Executiva de Campinas/SP do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, cancelou, com base no disposto no § 8º do artigo 206 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 06/05/1999, a partir de 01/01/1994, a isenção das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212 de 24/07/1991, concedida à SOCIEDADE CAMPINEIRA DE EDUCAÇÃO E INSTRUÇÃO, por não atender aos requisitos constantes nos incisos IV e V do artigo 55 da Lei 8.212/1991, combinado com o artigo 206 do RPS, pelos motivos especificados na Decisão Notificação – DN 21.424.4/002/2004 de 10/11/2004.

8.5 A matéria foi discutida administrativamente e os efeitos do referido Ato Cancelatório foram mantidos, conforme Acórdão nº 240, de 28/03/2006, exarado pelo Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS, em julgamento em última instância.

8.6 A partir do cancelamento da isenção, nenhum Ato Declaratório de Reconhecimento de Isenção de Contribuições foi novamente expedido em nome a SCEI, nos termos do § 1º do artigo 55 da Lei 8.212/1991, combinado com o § 2º o artigo 208 do RPS. Apesar do cancelamento da isenção e da inexistência de novo reconhecimento ao direito, a SCEI continuou não recolhendo as contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212 de 24/07/1991, fato que ensejou em ações fiscais anteriores a esta a lavratura de Notificações Fiscais de Lançamento de Débito e de Autos de Infração para a constituição do crédito relativo às contribuições que são objeto de fiscalização no presente procedimentos fiscal.

8.7 Portanto, relativamente ao período de apuração determinado pelo presente MPF, em todo o período de vigência do artigo 55 da Lei 8.212/1991, em decorrência do Ato Cancelatório de Reconhecimento de Isenção, a SCEI não fazia jus à isenção das contribuições patronais de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/1991, a saber: de 01/01/2008 a 09/11/2008 e de 12/02/2009 a 29/11/2009.

5. Ainda, quanto ao período de vigência da Lei 8.212/1991, e não obstante da Resolução nº. 3, de 23/01/2009 (DOU 26/01/2009), do Conselho Nacional de Assistência Social, que deferiu pedidos de renovação de Certificados de Entidades Beneficente de Assistência Social, na forma do artigo 37 da MP 446/2008 (abrangendo os períodos de 01/01/2004 a 31/12/2004 e 01/01/2007 a 31/12/2009), o Relatório Fiscal informa que:

8.11 Portanto, no período de apuração (01/2008 a 12/2009), a SCEI teve o seu Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social renovado pela mencionada Resolução.

8.12 Entretanto, no Processo nº 0003421-40.2011.4.02.5102 (2011.51.02.003421-7) – Justiça Federal – Seção Judiciária do Rio de Janeiro – 1ª Vara Federal de Niterói - Cristiano Barretto Figueiredo ajuizou AÇÃO POPULAR, com pedido de antecipação de tutela, em face de SOCIEDADE CAMPINEIRA DE EDUCAÇÃO E INSTRUÇÃO e da UNIÃO FEDERAL, objetivando a anulação da Resolução nº 03/2009, do Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS, que renovou os Certificados de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS da instituição com validade para os períodos de 01/01/2004 a 31/12/2006 e de 01/01/2007 a 31/12/2009.

8.13 Em Decisão de 30/03/2012 (anexada ao presente Processo cópia extraída do sítio da Justiça Federal do Rio de Janeiro), foi DEFERIDO o pedido de antecipação de tutela para SUSPENDER os efeitos da Resolução nº 03/2009 do Conselho Nacional de Assistência Social, itens 539 e 3.070, respectivamente, na parte em que conferiram à SCEI os certificados de entidade beneficente de assistência social, nos períodos de 01.01.2004 a 31.12.2006 e de 01.01.2007 a 31.12.2009, bem como foi DETERMINADO à Secretaria da Receita Federal do Brasil que promovesse o lançamento das contribuições de financiamento da seguridade social relativas aos fatos geradores compreendidos nos mesmos períodos, mantendo suspensa a exigibilidade dos referidos tributos, enquanto perdurasse a discussão judicial sobre a imunidade da entidade.

8.14 Dessa forma, estando até a presente data suspenso os efeitos da Resolução na parte em que conferiram à SCEI os Certificados, atende-se à referida determinação judicial por meio dos Autos de Infração de Obrigações Principais lavrados neste procedimento fiscal, abrangendo o período de 01/2008 a 12/2009. Quanto à exigibilidade do crédito, no curso do processo devem ser verificados os aspectos apontados no Capítulo XV deste relatório.

6. O Contribuinte não teria, pois, direito, no período compreendido nos lançamentos fiscais, à isenção das contribuições previdenciárias, de que tratavam o artigo 55 da Lei 8.212/1991 e o artigo 28 da Medida Provisória 446/2008, e da qual ora trata o artigo 29 da Lei 12.101/2009.

Estabelecidas estas premissas legais e processuais, o Relatório Fiscal passa a abordar as demais questões fáticas que deram ensejo aos lançamentos fiscais.

Pagamento de Honorários Médicos. Empregados e Contribuintes Individuais. Divergências de Informações entre DIRF e GFIP. Caracterização de Contribuintes Individuais como Empregados.

A Fiscalização, tendo analisado os registros contábeis relativos aos pagamentos realizados a pessoas físicas (a título de “honorários médicos”) e comparando-os com as informações lançadas em DIRF e incluídas em folhas de pagamento e em GFIP, relatou a constatação de divergências e inconsistências de informações.

Tais circunstâncias – a ocorrência de divergências e inconsistências – foram, com efeito, evidenciadas a partir da análise dos desdobramentos contábeis da conta sintética “Honorários Médicos” na conta analítica “Custos/Despesas dos Materiais e Serviços”, no caso de pagamentos de honorários médicos (tratamento contábil diferente daquele reservado aos pagamentos aos demais trabalhadores).

Relata, então, a realização de investigação, da qual resultou a constatação de que o Contribuinte estaria adotando procedimentos contábeis e fiscais diferentes, ao realizar pagamentos de honorários médicos, dependendo da forma como o profissional se encontrasse vinculado ao próprio Contribuinte (diretamente) ou com terceiros (empresas de convênio médico, na condição de cooperados – a UNIMED, por exemplo), com as quais o Contribuinte mantinha (e, eventualmente, ainda mantém) contratos de prestação de serviços, através do seu estabelecimento denominado Hospital e Maternidade Celso Piero (doravante referido como “HMCP”).

O Relatório Fiscal informa, a respeito:

8.34 Verifica-se, da leitura dos contratos apresentados em 03/09/2012, todos anexados ao presente processo, que se tratam de acordos celebrados entre a SCEI e os convênios médicos e outras empresas para prestação de serviços médico-hospitalares (internações clínicas e cirúrgicas, pronto-socorro, procedimentos ambulatoriais, serviços de apoio diagnóstico e terapêutico, exames, tratamentos especializados, internações em UTI, etc), incluindo o fornecimento de mão de obra, materiais e medicamentos.*

**Nota: Os denominados “convênios médicos” são as pessoas jurídicas de direito privado que operam planos de assistência à saúde, nos termos da legislação que rege a matéria.*

8.35 Portanto, são serviços prestados pela SCEI – CONTRATADA, mantenedora do Hospital e Maternidade Celso Piero (HMCP), incluindo o fornecimento de materiais e medicamentos, para os convênios médicos (Unimed, Medial Saúde, Marítima Saúde, Micromed, Porto Seguro Saúde, dentre outros) e outras empresas (ABET, GEVISA, CEF e outras) – CONTRATANTES, não existindo vínculo direto entre os contratantes e os médicos utilizados pela SCEI na execução dos serviços.

8.36 Apuramos que os contratantes efetuavam os pagamentos mediante prestações de contas apresentadas pela SCEI de acordo com as formas e valores (tabelas de preços) estipulados nos contratos. A documentação fiscal que servia de base para os lançamentos contábeis de receitas englobava, sem discriminar, os atendimentos médicos, os materiais utilizados e os medicamentos. Quanto aos lançamentos contábeis de despesas com os honorários médicos (conta 415103130), primeiramente eram

lançadas provisões baseadas em listagens de atendimentos apresentadas aos contratantes, posteriormente eram feitos os estornos dos pagamentos não autorizados e, por fim, eram contabilizados os honorários que efetivamente seriam pagos aos médicos, que correspondiam aos valores posteriormente declarados em DIRF. Em outras palavras, do montante total recebido pela SCEI de cada contratante, uma parte era utilizada para pagamento dos médicos que haviam prestado os serviços utilizados no cumprimento do objeto dos contratos.

Segue o Relatório Fiscal, quanto à relação entre o HMCP, os médicos e as empresas de plano de saúde:

8.38 Embora haja previsão contratual (cláusula 5ª e § único da cláusula 7a) de que os atendimentos efetuados em pronto-socorro/pronto-atendimento sejam prestados prioritariamente por médicos cooperados da contratante (UNIMED) e que os atendimentos eletivos somente podem ser prestados por médicos cooperados, tudo o que envolve o contrato se refere a serviços que devem ser prestados pelo HMCP aos clientes da contratante. Além disso, mesmo quando o atendimento é prestado por médico cooperado da UNIMED, toda a rotina de atendimento, prevista nas cláusulas 3a a 11a do contrato, é de responsabilidade do HMCP, que é a entidade contratada para prestar o serviço, e que, além do atendimento médico propriamente dito, engloba rotinas de internação, fornecimento de materiais e medicamentos, remoção para outros hospitais quando necessário, fornecimento de espaço apropriado nas internações, destinação de leitos, dentre outros. Em suma, o HMCP é o responsável pela execução de tudo o que envolve o objeto do contrato, não se tratando de pacto entre empresa contratante (convênios e outras) e médico contratado (pessoa física).

8.39 Destaca-se ainda que, no caso da UNIMED, empresa que opera plano de saúde e que possui médicos cooperados que prestam serviços no HMCP, a parte de efetivo atendimento médico decorrente deste contrato, quando prestado por seus cooperados, nos termos da cláusula 17a, resulta em pagamentos feitos pela Unimed diretamente aos cooperados, ou seja, não transitam pela SCEI. Quando os atendimentos são prestados por não cooperados, decorrentes de atendimento de urgência e emergência, os pagamentos são feitos para a contratada (SCEI). Portanto, mesmo no contrato com a UNIMED, os valores lançados na conta contábil “415103130 - HONORÁRIOS MÉDICOS” são valores que foram pagos pela SCEI a seus médicos do HMCP pelos atendimentos vinculados ao referido contrato.

8.40 De todo o acima exposto relativamente à conta 415103130, em síntese, temos: a SCEI era contratada para a prestação de serviços médico-hospitalares e lançava nesta conta especificamente as despesas com os honorários dos médicos utilizados na execução do que fora contratado.

Ocorre, então, que nestes casos o Contribuinte procedia de forma diferente, ao inserir os respectivos pagamentos em DIRF e em GFIP. Naquela (na DIRF) considerou-os pessoas físicas receptoras de honorários (com e sem vínculo empregatício), nesta (na GFIP) deixou de declará-los (nem como empregados, nem como contribuintes individuais). Consta a respeito:

8.41 Como já mencionado neste relatório, a SCEI declarava estes honorários em DIRF, sob o código “0588 – Trabalho Sem Vínculo Empregatício” e não informava os mesmos em GFIP, alegando não se tratar de remuneração própria.

8.42 Extraímos dos sistemas da Receita Federal do Brasil – RFB as Declarações do Imposto Retido na Fonte – DIRF transmitidas pela SCEI, relativas aos anos-calendários de 2008 e 2009. Da verificação destas, constatamos que a SCEI informava beneficiários que recebiam numa mesma competência rendimentos tributáveis sob o código “0561 – Trabalho Assalariado” e sob o código “0588 – Trabalho Sem Vínculo Empregatício”. Anexamos ao processo a planilha denominada “Trabalhadores DIRF 561 e 588”, contendo as colunas mês, CPF, nome dos beneficiários e valores dos

rendimentos tributáveis recebidos sob os códigos 0561 e 0588. Apuramos ainda que médicos relacionados nos relatórios denominados “Requisições de Pagamentos” faziam parte da relação de beneficiários que receberam numa mesma competência rendimentos sob os códigos de “Trabalho Assalariado” (remuneração decorrente de vínculo empregatício) e “Trabalho Sem Vínculo Empregatício”.

O critério de enquadramento dos prestadores de serviços – pessoas físicas – seria, pois, a forma como elas se relacionavam com o Contribuinte ou com os contratantes. Vejamos:

8.43 Portanto, a remuneração paga pela SCEI a seus empregados médicos, quando estes prestavam serviços que eram utilizados no cumprimento dos mencionados contratos de serviços médico-hospitalares, não era informada em GFIP. Observa-se aqui uma situação inadmissível – um empregado que presta serviço diretamente relacionado com a atividade fim da empresa, quando seus serviços são utilizados no cumprimento de um contrato de prestação de serviço, também relacionado diretamente com a atividade fim, os valores percebidos não são considerados remuneração.

8.44 Dos trabalhadores apontados na planilha “Trabalhadores DIRF 561 e 588”, destaca-se: em DIRF, os rendimentos tributáveis informados sob o código 0588 deveriam ter sido somados aos rendimentos sob o código 0561; em GFIP, os honorários médicos, lançados em DIRF sob o código 0588, deveriam ter sido somados à remuneração, informada na categoria 1 (segurados empregados).

Destas circunstâncias, o Relatório Fiscal extrai a relação jurídica que considera efetivamente presente entre os médicos e o HMCP:

8.46 Destarte, uma vez que eram contratos contínuos, de longa duração e diretamente relacionados com a atividade fim do hospital, que não é outra senão o atendimento médico-hospitalar, caracterizam-se estes como serviços de caráter não eventual. Resta evidente também a subordinação, uma vez que os serviços prestados obedeciam a um conjunto de procedimentos de atendimento previstos nos contratos, que inclusive eram em parte executados por médicos contratados como empregados da SCEI. Não se pode admitir que fosse possível que uma parte dos serviços fosse prestada por médicos empregados e a outra parte fosse prestada por médicos sem qualquer relação com a entidade, especialmente na execução de serviços diretamente relacionados à atividade fim do hospital. Ainda que em decorrência de eventual necessidade transitória ou por acréscimo extraordinário de atendimentos, poderiam ter sido celebrados contratos de trabalho por prazo determinado com os médicos que não eram contratados fixos. Por fim, o serviço era prestado mediante remuneração, preenchendo, dessa forma, todas as características das pessoas físicas que são segurados obrigatórios da Previdência Social como empregado, de acordo com o previsto na alínea “a” do inciso I do artigo 12 da Lei 8.212/1991. Em síntese, todos os pagamentos de honorários médicos relacionados aos contratos de serviço médico-hospitalares devem ser considerados como remuneração a segurados empregados.

Sob tais premissas, a Fiscalização promoveu, então, os respectivos lançamentos fiscais, considerando cada uma das correspondentes contribuições previdenciárias devidas.

Bolsas de Estudo.

O Relatório Fiscal, quanto ao tema, ressalva inicialmente que:

8.58 Foram verificadas se foram cumpridas as obrigações principais e acessórias e se foram cumpridas as exigências relativas à isenção de contribuições.

8.59 Isto posto, retornando aos procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social, temos que a partir da vigência da Lei 12.101/2009 (artigo 29, V), assim como no período de vigência da MP 446/2008 (artigo 28, VIII), a entidade

certificada faz jus à isenção desde que “não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto” e desde que cumpra cumulativamente os demais requisitos exigidos.

E, após estabelecer os limites e parâmetros que entende aplicáveis para o cumprimento desta obrigação legal – a não distribuição de resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio – relatada a constatação, quanto a concessão de “bolsas cruzadas”:

8.71 Nas bolsas acima mencionadas vimos critérios de concessão estipulados pela SCEI que são diversos dos apontados na Seção II do Capítulo II da Lei 12.101/2009 (e MP 446/2008). A “bolsa cruzada” de forma alguma se enquadra na previsão legal, sendo um benefício concedido exclusivamente para os funcionários do Colégio Pio XII que estudam na PUC ou para funcionários da PUC cujos filhos estudam no Pio XII, portanto, sem qualquer vínculo com o princípio da universalidade do atendimento estipulado na Lei. Da mesma forma, somente irmãos de alunos da PUC e do Colégio Pio XII se beneficiam da denominada “bolsa irmão”. Mesmo os beneficiários da “bolsa Pio XII”, ainda que tenham condição sócio-econômica frágil, não são escolhidos de acordo com os critérios estabelecidos na Seção II. A “bolsa reitoria”, que dentre as citadas é a que gera maior despesa, é concedida a alunos dos cursos de Filosofia e Teologia, integrantes das Dioceses e Congregações, e também concedida em casos excepcionais a alunos de outros cursos, mas sempre mediante avaliação e liberação da Reitoria, ou seja, são bolsas concedidas de acordo com critérios totalmente internos da Instituição, sem qualquer vínculo com os critérios estabelecidos em Lei e com o princípio da universalidade do atendimento. Por fim, temos a “bolsa licenciatura”, com destinação exclusiva para alunos pertencentes ao curso de Licenciatura e também com fim específico – o de incentivar o magistério.

Destas circunstâncias extrai a inadimplência do Contribuinte, quanto às obrigações legais que teria que atender para se enquadrar na hipótese de isenção:

8.73 Dessa forma, no caso das bolsas, utiliza as contribuições não recolhidas na concessão de benefícios de acordo com critérios particulares, e não de acordo com critérios advindos de disposição expressa em lei. As ações desenvolvidas pela SCEI podem até atender aos objetivos específicos da entidade, mas não se enquadram nas disposições estabelecidas na Lei. Não há vedação para que uma entidade beneficente estabeleça os critérios que julga necessários, justos e oportunos na consecução dos seus objetivos sociais. Todavia, se a entidade quiser fazer jus à isenção de contribuições, obrigatoriamente há que se submeter a todas as disposições legais. Caso queira executar seus objetivos sociais de acordo com critérios próprios, que não se utilize da isenção.

8.74 É inadmissível que uma entidade estabeleça os critérios de distribuição de gratuidades de forma diversa da prevista em Lei. Se isto fosse aceito, estaríamos diante de temerária situação, em que a isenção de contribuições não estaria condicionada às previsões estabelecidas em lei, mas sim condicionada aos critérios estipulados por entidade de direito privado.

8.75 Assim, diante dos fatos narrados relacionados a concessão de bolsas, demonstra-se que a entidade não atendeu ao requisito estabelecido no inciso VIII do artigo 28 da MP 446/2008 e ao estabelecido no inciso V do artigo 29 da Lei 12.101/2009.

A Fiscalização alinha, assim, um novo motivo para o estabelecimento da convicção de que o Contribuinte não faria jus ao benefício, em face das exigências da MP 446/2008 ou da Lei 12.101/2009.

Bolsa protocolo salarial, bolsas de estudo de pós-graduação ou especialização.

Sob estes tópicos – Bolsa protocolo salarial, bolsas de estudo de pós-graduação ou especialização – a Fiscalização apurou que o Contribuinte distribuiu aos seus empregados benefícios que foram considerados remuneratórios, e, portanto, integrantes do salário-de-contribuição, sob os fundamentos que assim descreveu:

8.78 Conforme abordado no Capítulo VII - DESPESAS COM EDUCAÇÃO E CAPACITAÇÃO, não integram o salário-de-contribuição os valores relativos a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394/1996, e cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não sejam utilizados em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso aos mesmos.

8.79 Ainda que esteja previsto na cláusula 16 da mencionada convenção que a utilização do benefício não possui caráter remuneratório e não se vincula, para nenhum efeito, ao salário ou remuneração, as convenções coletivas de trabalho não têm força de lei para excluir do salário-de-contribuição qualquer remuneração nela estabelecida, seja a que título for.

Ainda, quanto à “bolsa protocolo salarial” uma ressalva, quanto ao critério do lançamento:

8.116 Foram ainda lançadas em Autos de Infração de Obrigações Principais, incluídos nos Processos citados no item anterior, as contribuições dos empregados que receberam a “bolsa protocolo salarial”, aferidas indiretamente, por não terem sido prestados os esclarecimentos necessários à fiscalização durante o procedimento fiscal.

E, complementando, quanto à concessão de “bolsas de estudo pós-graduação ou especialização”:

8.80 Mesmo no caso das bolsas de estudo de pós-graduação ou especialização em áreas correlatas àquelas que o AUXILIAR exerce a função na mantenedora e que visem à sua capacitação, mencionadas no § 7º da cláusula 16, estas não se enquadram no previsto na alínea “t” do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/1991, uma vez que os valores são destinados somente à categoria profissional abrangida pela convenção coletiva, e não destinados a todos os empregados e dirigentes da empresa, conforme a exigência legal.

Inadimplemento de obrigações tributárias acessórias – caracterização de inadimplência das exigências legais constantes da Lei 12.101/2009 e da MP 446/2008.

A Fiscalização constatou que, não obstante o Contribuinte manter estabelecimentos diversos, com atividades também diversificadas, não havia cuidado de inscrevê-los todos no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas do Ministério da Fazenda (CNPJ-MF), na forma da legislação que destaca. Tal situação foi assim sopesada e incluída no contexto dos lançamentos fiscais realizados:

8.91 Em resposta ao Termo, a SCEI protocolou a entrega de esclarecimento por escrito em 10/07/2012, em que informa que, conforme orientação, estaria procedendo a juntada de documentos para a abertura de CNPJ para os estabelecimentos indicados na intimação e que assim que fizesse o protocolo na RFB enviaria uma cópia aos cuidados desta fiscalização. Contudo, até a presente data, não consta no cadastro da RFB a inscrição dos mencionados estabelecimentos.

8.92 Independente de ter providenciado ou não a regularização de seus estabelecimentos no CNPJ em atenção à intimação durante este procedimento fiscal, o fato é que durante o período de apuração (01/2008 a 12/2009) a SCEI não havia cumprido esta obrigação acessória, não só desrespeitando as normas que dispõem sobre o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, mas também desrespeitando obrigações acessórias relativas a normas da matéria previdenciária.

8.93 Nos termos do § 9º do artigo 225 do Regulamento da Previdência Social – RPS, a folha de pagamento de que trata o inciso I do caput do artigo deve ser elaborada mensalmente por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços. O fato de a sociedade descumprir a obrigação de inscrever no CNPJ alguns dos estabelecimentos em que exercia suas atividades não a desobriga de elaborar folhas de pagamento por estabelecimento, nem de manter em cada um deles uma via desta. Em decorrência desta conduta, foi lavrado o Auto de Infração de Obrigações Acessórias – AIOA DEBCAD 51.035.011-9, de Código de Fundamentação Legal – CFL nº 30, por deixar a empresa de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e das pagas ou devidas aos contribuintes individuais, a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela RFB.

Ainda sob este mesmo aspecto – a inadimplência das diversas obrigações tributárias acessórias (que ensejaram, aliás, as lavraturas de vários autos de infrações) – o Relatório Fiscal ressalva, quanto aos requisitos legais para gozo da isenção, previstos na MP 446/2008, e, depois, na Lei 12.101/2009:

8.98 A falta de inscrição no CNPJ de parte dos estabelecimentos em que a SCEI exercia suas atividades no período de apuração, assim como deixar de preparar folhas de pagamento das remunerações por estabelecimento e deixar de gerar GFIP/SEFIP por estabelecimento, constituem também descumprimento às obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária, que, como já citado, é um dos requisitos a que as entidades devem atender para fazer jus à isenção na forma da Lei 12.101/2009 e da MP446/2008.

O Relatório Fiscal, depois de sistematicamente informar os fatos que ensejaram as penalizações (por descumprimento de obrigações tributárias acessórias) e os lançamentos fiscais, elaborou a seguinte síntese das razões de fato e de direito que dariam arrimo aos procedimentos adotados:

SÍNTESE DOS FATOS APURADOS

8.109 Em todo o período de apuração determinado pelo Mandado de Procedimento Fiscal a SCEI não fazia jus à isenção das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, conforme síntese abaixo:

8.109.1 de 01/01/2008 a 09/11/2008 e de 12/02/2009 a 29/11/2009 – período de vigência do artigo 55 da lei 8.212/1991 – por ter sido cancelada a isenção das contribuições pelo INSS;

8.109.2 de 10/11/2008 a 11/02/2009 – período de vigência da MP 446/2008 – por não atender aos requisitos estabelecidos nos incisos VIII e XI do artigo 28 da MP;

8.109.3 de 30/11/2009 a 31/12/2009 – a partir da vigência da Lei 12.101/2009 – por não atender aos requisitos estabelecidos nos incisos V e VII do artigo 29 da Lei.

8.109.4 de 01/01/2008 a 31/12/2009 – tanto na vigência do artigo 55 da Lei 8.212/1991, como na vigência da MP 446/2008 e a partir da vigência da Lei 12.101/2009 – por ter sido deferido o pedido de antecipação de tutela em ação popular, suspendendo os efeitos da Resolução nº 03/2009 do CNAS na parte em que conferiram à SCEI os certificados de entidade beneficente de assistência social, que é requisito necessário para fazer jus à isenção das contribuições em todo o período de apuração.

8.110 O cancelamento da isenção se deu pelo ATO CANCELATÓRIO DE RECONHECIMENTO DE ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS nº 21.424.1/003/2004, expedido em 10/11/2004 pela então Gerência Executiva de Campinas / SP do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, e seus efeitos foram

mantidos, conforme Acórdão nº 240, de 28/03/2006, exarado pelo Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS, em julgamento em última instância.

8.111 Os requisitos estabelecidos no inciso VIII do artigo 28 da MP 446/2008 e no inciso V do artigo 29 da Lei 12.101/2009 não foram cumpridos em decorrência da distribuição de bolsas de estudo de acordo com critérios particulares da instituição, e não de acordo os critérios estabelecidos nas referidas normas.

8.112 Os requisitos estabelecidos no inciso XI do artigo 28 da MP 446/2008 e no inciso VII do artigo 29 da Lei 12.101/2009, relativos às obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária, não foram cumpridos, ensejando a lavratura dos seguintes Autos de Infração: (...). [seguem detalhes acerca dos respectivos autos de infrações pelo descumprimento de obrigações acessórias].

Relatório Fiscal – informações complementares.

No seu capítulo IX, itens 9.1 a 9.4 (fls. 134/135), o Relatório Fiscal detalha os critérios legais utilizados para determinar as imposições de multas, em face das alterações determinadas na Lei 8.212/1991 pela MP 449/2008 (convertida na Lei 11.941/2009).

No capítulo seguinte, nos itens 10.1 a 10.24 (fls. 135/140) trata dos levantamentos utilizados para codificar os lançamentos fiscais realizados. São, então, detalhadas as peculiaridades de cada um destes levantamentos.

Na sequência – capítulos XI a XVIII (fls. 141/161) – são prestadas detalhadas informações acerca dos lançamentos fiscais compreendidos neste processo.

Sob o capítulo XIX – tópico “Exigibilidade das Contribuições” (fl. 162), o Relatório Fiscal ressalva o fato relativo aos efeitos do atual estágio processual da Ação Popular 0003421-402011.4.02.5102 (2011.51.02.003421-7 – 1ª. Vara Federal de Niterói/RJ):

19.1 Conforme apontado na seção “CERTIFICAÇÃO” do Capítulo VIII, em Decisão de 30/03/2012 na ação popular – Processo nº 0003421-40.2011.4.02.5102 (2011.51.02.003421-7), da 1ª Vara Federal de Niterói, Seção Judiciária do Rio de Janeiro da Justiça Federal – foi deferido o pedido de antecipação de tutela para suspender os efeitos da Resolução nº 03/2009 do CNAS, itens 539 e 3.070, respectivamente, na parte em que conferiram à SCEI os certificados de entidade beneficente de assistência social, nos períodos de 01.01.2004 a 31.12.2006 e de 01.01.2007 a 31.12.2009, bem como foi determinado à Secretaria da Receita Federal do Brasil que promovesse o lançamento das contribuições de financiamento da seguridade social relativas aos fatos geradores compreendidos nos mesmos períodos, mantendo suspensa a exigibilidade dos referidos tributos, enquanto perdurasse a discussão judicial sobre a imunidade da entidade.

Todavia, ressalva, também e finalmente, a existência de razões legais adicionais, que sustentam os lançamentos fiscais realizados:

19.2 Todavia, no andamento do presente Processo Administrativo Fiscal deve ser analisado pelas autoridades administrativas se a exigibilidade dos tributos lançados deve ser mantida suspensa, uma vez que, além da decisão na ação conferiram à SCEI os certificados, foram apurados pela fiscalização outros requisitos, também necessários para que a entidade fizesse jus à isenção das contribuições, abrangendo todo o período de apuração, que não foram cumpridos pela SCEI e que não guardam nenhuma relação com a matéria discutida na referida ação.

19.3 Os Autos de Infração também foram lavrados: por ter sido cancelada a isenção das contribuições da SCEI pelo INSS pelo Ato Cancelatório de Reconhecimento de Isenção De Contribuições Sociais Nº 21.424.1/003/2004; pela SCEI não atender aos requisitos estabelecidos nos incisos VIII e XI do artigo 28 da MP 446/2008; e pela

SCEI não atender aos requisitos estabelecidos nos incisos V e VII do artigo 29 da Lei 12.101/2009.

19.4 Dessa forma, ainda que em decisão final sobre a matéria discutida na ação popular venham a ser restabelecidos os efeitos da Resolução nº 03/2009 do CNAS na parte que conferiram à SCEI os certificados de entidade beneficente de assistência social, esta eventual decisão não provocaria nenhuma alteração nos levantamentos, nos valores e na fundamentação legal dos Autos de Infração lavrados no presente Procedimento Fiscal.

Lançamentos fiscais.

Em face de todos estes fatos e circunstâncias, são os seguintes os lançamentos fiscais, que compõem este processo (acompanha breve caracterização de cada um deles):

1. Lançamento fiscal DEBCAD 51.014.219-2

a) Compreende contribuições da empresa sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais (período de janeiro a dezembro de 2009).

b) Inclui as remunerações pagas a médicos, informadas em DIRF e não declaradas em GFIP (levantamento “HM2”).

c) Inclui, também, os valores pagos a título de “bolsa protocolo salarial”, que deixaram de ser incluídos nas remunerações dos respectivos segurados beneficiários (levantamento “PS2”).

2. Lançamento fiscal DEBCAD 51.014.220-6

a) Compreende contribuições de segurados, cuja obrigação de arrecadação, mediante desconto nas respectivas remunerações recolhimento, é de responsabilidade da fonte pagadora (período de janeiro a dezembro de 2009).

3. Lançamento fiscal DEBCAD 51.014.221-4

a) Compreendendo contribuições da empresa para outras entidades: FNDE/salário-educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE (período de janeiro a dezembro de 2009).

b) Inclui as remunerações pagas a médicos, informadas em DIRF e não declaradas em GFIP (levantamento “HM2”).

c) Inclui, também, os valores pagos a título de “bolsa protocolo salarial”, que deixaram de ser incluídos nas remunerações dos respectivos segurados beneficiários (levantamento “PS2”).

4. Lançamento fiscal DEBCAD 51.014.222-2

a) Trata do descumprimento de obrigação tributária acessória – apresentar GFIP com incorreções e omissões (falta de elaboração de GFIP distintas, por estabelecimento, a partir de 12/2008).

b) O Relatório Fiscal esclarece que a aplicação da multa considerou, também neste caso, as mesmas premissas, quanto à aplicabilidade da legislação pertinente, relatadas no lançamento fiscal DEBCAD 37.367.965-3.

5. Lançamento fiscal DEBCAD 51.035.011-9

c) Trata do descumprimento de obrigação tributária acessória – deixar a empresa de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os

segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

d) Inclui os segurados (médicos), informadas em DIRF e não declaradas em GFIP. Os nomes dos segurados estão relacionados na planilha “Segurados não inscritos”.

e) Inclui, também, os valores pagos a título de “bolsa protocolo salarial”, que deixaram de ser incluídos nas remunerações dos respectivos segurados beneficiários.

f) O fato de ter deixado de inscrever alguns de seus estabelecimentos no CNPJ, deixando de alocá-los, nas folhas de pagamentos para os correspondentes estabelecimentos também constitui falta enquadrável (e, portanto, considerada) neste auto de infração.

6. Lançamento fiscal DEBCAD 51.035.012-7

a) Trata do descumprimento de obrigação tributária acessória – deixar a empresa de prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse do mesmo, na forma por ele estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

b) O Relatório Fiscal assim contextualiza este lançamento:

8.83 A SCEI foi intimada e reintimada a prestar esclarecimentos sobre a “bolsa protocolo salarial” (dentre outras), que deveriam vir acompanhados de documentos que identificassem os beneficiários, as condições em que eram fornecidas, as rubricas da folha de pagamento e toda a documentação que comprovasse os lançamentos e as informações prestadas, conforme pode ser visto no TERMO DE CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO FISCAL nº 5, no TERMO DE CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO FISCAL nº 7, no TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL nº 2 e no TERMO DE CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO FISCAL nº 8. Dentre a documentação apresentada não constou relação de pagamento ou fornecimento desta bolsa que permitisse a identificação individualizada do quanto foi pago ou fornecido por competência a cada segurado empregado beneficiado. Em decorrência, foi lavrado o Auto de Infração de Código de Fundamentação Legal nº 35 (AI DEBCAD 51.035.012-7), por deixar a empresa de prestar os esclarecimentos necessários à fiscalização. (...).

7. Lançamento fiscal DEBCAD 51.035.013-5

a) Trata do descumprimento de obrigação tributária acessória – deixar a empresa de inscrever o segurado empregado.

b) Inclui os segurados (médicos), informadas em DIRF e não declaradas em GFIP. Os nomes dos segurados estão relacionados na planilha “Segurados não inscritos”.

8. Lançamento fiscal DEBCAD 51.035.014-3

a) Trata do descumprimento de obrigação tributária acessória – apresentar GFIP em desconformidade com o respectivo Manual de Orientação (falta de elaboração de GFIP distintas, por estabelecimento, até 11/2008).

g) O Relatório Fiscal esclarece que a aplicação da multa considerou, também neste caso, as mesmas premissas, quanto à aplicabilidade da legislação pertinente, relatadas no lançamento fiscal DEBCAD 37.367.965-3.

Este processo encontra-se apensado aos autos do processo COMPROT 10830.727646/2012-61. Por isso, o respectivo Acórdão, proferido por esta mesma Turma, nesta mesma Sessão de Julgamento, e também sob minha relatoria, será juntado aos autos daquele processo, pelo qual se darão os trâmites de ambos.

Além do processo em análise (doravante referido como “processo apensado”), foi lavrado na mesma ação fiscal o processo COMPROT 10830.727646/2012-61 (doravante chamado “processo principal”), cujos respectivos lançamentos podem também ser assim resumidos e esquematizados (e que serão objeto da devida análise no respectivo Acórdão):

1. Lançamento fiscal DEBCAD 37.367.962-9

a) Compreende contribuições da empresa sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais (período de janeiro a dezembro de 2008).

b) Inclui as remunerações pagas a médicos, informadas em DIRF e não declaradas em GFIP (levantamento “HM”).

c) Inclui, também, os valores pagos a título de “bolsa protocolo salarial”, que deixaram de ser incluídos nas remunerações dos respectivos segurados beneficiários (levantamento “PS”).

2. Lançamento fiscal DEBCAD 37.367.963-7

a) Compreende contribuições de segurados, cuja obrigação de arrecadação, mediante descontos nas respectivas remunerações recolhimento, é de responsabilidade da fonte pagadora (período de janeiro a dezembro de 2008).

3. Lançamento fiscal DEBCAD 37.367.964-5

a) Compreende contribuições da empresa para outras entidades: FNDE-salário-educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE (período de janeiro a dezembro de 2008).

d) Inclui as remunerações pagas a médicos, informadas em DIRF e não declaradas em GFIP (levantamento “HM”).

e) Inclui, também, os valores pagos a título de “bolsa protocolo salarial”, que deixaram de ser incluídos nas remunerações dos respectivos segurados beneficiários (levantamento “PS”).

4. Lançamento fiscal DEBCAD 37.367.965-3

a) Trata do descumprimento de obrigação tributária acessória; apresentar a empresa o documento a que se refere a Lei 8.212/1991 (artigo 32, inciso IV e parágrafo terceiro), com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

b) Inclui os segurados (médicos), informadas em DIRF e não declaradas em GFIP. Os nomes dos segurados estão relacionados na planilha “Segurados não inscritos”.

c) Inclui, também, os valores pagos a título de “bolsa protocolo salarial”, que deixaram de ser incluídos nas remunerações dos respectivos segurados beneficiários.

d) O Relatório Fiscal esclarece, quanto à aplicação da legislação pertinente, relativa às multas aplicáveis ao caso:

8.51 Em relação à Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência – GFIP, o fato de a SCEI omitir segurados e deixar de informar parte da remuneração, até a publicação da MP 449/2008, configurava infração ao Art. 32, inciso IV e §§ 3º e 5º da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, combinado com o Art. 225, inciso IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999. A partir da vigência da MP 449/2008, a conduta passou a configurar

infração ao Art. 32, inciso IV da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, na redação dada pela MP nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009.

8.52 Em atenção ao “princípio da retroatividade benigna”, foram comparadas as multas impostas pela legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e as impostas pela legislação superveniente, tendo sido aplicadas as mais benéficas para o contribuinte. Em relação ao fato de a SCEI não ter elaborado GFIP/SEFIP distintas por estabelecimento, conforme pode ser visto em relatório denominado “Comparativo de Multas”, anexo ao Processo, as multas mais benéficas eram as vigentes na época de ocorrência dos fatos geradores, tendo sido lavrados os seguintes Autos de Infração: (...).

e) Foram computadas, também, faltas de declarações de valores pagos a cooperativas de trabalho, já que o Contribuinte não incluiu a totalidade deles nas correspondentes GFIP.

Fundamentos das Impugnações.

O Contribuinte apresenta suas Impugnações aos respectivos lançamentos fiscais, com as seguintes razões de fato e de direito, em síntese:

I – Lançamento DEBCAD 51.014.219-2 (fls. 1623/1657).

1. Afirma tratar-se de entidade de assistência social, nas áreas educacional e de saúde, que atenderia “perfeitamente” aos requisitos legais do artigo 14 do CTN.

2. Nas áreas de atuação – saúde e educação – prestaria atendimento à população carente (através do SUS – a razão de 60% e pela concessão de bolsas de estudo), além de outras “obras assistenciais”.

3. Relata a negativa de obtenção do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS, pelo Ministério da Previdência Social, relativa ao período de 01/01/2001 a 31/12/2003, o que teria sido considerado ilegal, por decisão judicial.

4. Argumento que as exigências do artigo 55 da Lei 8.212/1991 serão inconstitucionais, sendo aplicáveis apenas as disposições do artigo 14 do CTN, em face das disposições constitucionais (artigo 195, parágrafo sétimo).

5. Menciona a Resolução do Conselho Nacional de Assistência Social nº 3, de 23/01/2009 (DOU 26/01/2009), que:

“... deferiu o pedido de renovação de certificado de entidade beneficente de assistência social das entidades, na forma do art. 37 da MP 446/2008, reconhecendo, portanto, o preenchimento de todas as condições para o gozo da imunidade tributária”.

6. Sustenta que teria “direito adquirido à isenção”.

7. Em preliminar, argumenta que teria ocorrido nulidade da NFLD por “vícios na base de cálculo e cerceamento ao direito de defesa”, pois:

[...]

8. Segue, na mesma linha de argumentação, introduzindo a discussão acerca da inclusão, pela Fiscalização, da “bolsa protocolo salarial” na base de cálculo das contribuições previdenciárias:

[...]

9. Segue – e sob o tópico “II – Da ofensa à coisa julgada e à jurisprudência do STF” – aduz que teria obtido “reconhecimento judicial ... à isenção conferida pela Lei nº 3577/59 ...”. Transcreve jurisprudência do STF, acerca do “direito adquirido”, do qual

seria titular. Reproduz, então, ementa de decisão que, sob tal aspecto, lhe daria sustentação (“MS 9476”):

10. A consequência desta decisão:

[seria] “... defeso à autoridade fiscal ignorá-lo, sem demonstrar ausência de registro de utilidade pública ou efetiva desobediência à proibição de remuneração da diretoria”.

11. E, por isso, conclui, a respeito:

[...]

12. Quanto ao mérito, advoga a tese de que, por se tratar de uma limitação ao poder de tributar, as disposições do sétimo parágrafo do artigo 195 da CF, ao se referir a “lei” estaria, na realidade, se referindo à “lei complementar” (inciso II do artigo 146, também da CF). Nestas circunstâncias, “... até que sobrevenha lei complementar ...” seriam exigíveis os requisitos enumerados no artigo 14 do CTN. Mas mesmo que fossem exigíveis os requisitos do artigo 55 da Lei 8.212/1991, o Contribuinte os estaria cumprindo, conforme atestaria decisão proferida nos autos da Medida Cautelar 1999.61.05.006397-0 (sucédida Ação Ordinária 1999.61.05.009516-7 – junta cópias de partes dos autos).

13. Menciona, também, a Ação Ordinária 2006.61.05.010163-0, de cujos desdobramentos extrai novamente o argumento do direito adquirido à isenção.

14. Alega que, quanto às “... precárias alegações no tocante à contabilidade ...”, a própria Administração teria reconhecido a regularidade dos procedimentos do Contribuinte quanto à remuneração de administrador da entidade.

15. Ressalva que o Contribuinte cumpriria todos os requisitos legais pertinentes:

- Teria reconhecimento de utilidade pública nas três esferas da administração pública;
- Seria portadora do Certificado de Filantropia (“hoje denominado Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social”);
- Promoveu no período da fiscalização a assistência social beneficente;
- Não teria remunerado ou concedido benefícios aos seus dirigentes;
- Teria aplicado integralmente seu resultado operacional na manutenção de seus objetivos institucionais.
- Teria mantido escrituração com as devidas formalidades legais.

16. Nega o cometimento de qualquer infração.

17. Pugna pela tese de que os critérios legais determinantes das alíquotas incidentes sobre o seguro de acidente do trabalho (“SAT”), especialmente considerando a Lei 8.212/1991 e a Lei 10.666/2003 (decretos e normas inferiores), seriam inconstitucionais.

18. Quanto às multas aplicadas, aduz:

[...]

19. Finalmente, impugna a incidência da taxa SELIC, por inconstitucionalidade, segundo as razões sobre as quais discorre.

Requer o cancelamento do auto, com seu arquivamento, requerendo prazo complementar para apresentar as impugnações relativas aos demais lançamentos fiscais.

II – Lançamento DEBCAD 51.014.220-6 (fls. 2316/2332).

As razões apresentadas pela Impugnação são basicamente as mesmas formuladas na Impugnação relativa ao lançamento fiscal DEBCAD 51.014.219-2, ressalvados apenas os acréscimos constantes do tópico “da exigência de contribuição sobre bolsa protocolo salarial”, que passo a abordar.

Fazendo referência às diretrizes constitucionais do artigo 195 e da à Lei 8.212/1991 (artigos 30 e 33), a Impugnação suscita discussão acerca da “bolsa protocolo salarial”, sustentando que não haveria incidência de contribuições previdenciárias, já que “... essa verba não tem caráter retributivo e sim, instrumental”; que se trataria de “... investimento da entidade na qualificação de seus empregados, não podendo ser considerado salário in natura ...”; que o mesmo se aplicaria em relação aos dependentes dos funcionários; que, por se destinarem à capacitação, não estariam sujeitos à tributação; não traria vantagens ao empregador; teria “cunho cultural”; decorreria de convenção coletiva. Transcreve jurisprudência.

Nestas circunstâncias – dado o alegado “descompasso com a jurisprudência dos nossos Tribunais” – teria havido “atentado ao interesse público primário”, importando em maiores ônus para o Estado, em face da necessidade de acionamento das instâncias judiciais decisórias.

III – Lançamento DEBCAD 51.014.221-4 (fls. 3055/3089).

As razões apresentadas pela Impugnação são basicamente as mesmas formuladas na Impugnação relativa ao lançamento fiscal DEBCAD 51.014.219-2, ressalvados apenas as seguintes arguições adicionais:

1. Contribuição ao FNDE/salário-educação – sustenta, em síntese, que a cobrança não teria respaldo nas disposições constitucionais vigentes, em face do “perfil tributário” que teria adquirido na nova sistemática legal.
2. Contribuição para o INCRA – defende a inexigibilidade da cobrança, em face da atividade desenvolvida pelo Contribuinte e considerando que “... cessou a causa jurídica que legitimava a cobrança dessa exação”.
3. Contribuições para SESC, SEBRAE e SENAC – não seriam legítimas as cobranças, pois: i) SESC e SENAC, pelos fundamentos jurídicos que expõe, não seriam devidas pelo Contribuinte, que não é empresa comercial; ii) SEBRAE, pelas mesmas razões, já que se trataria de um adicional àquelas contribuições.

IV – Lançamento DEBCAD 51.014.222-2 (fls. 1961/1971).

Argumenta que:

... por não estar sujeita ao recolhimento das contribuições devidas ao INSS, por ser entidade imune, nos termos do art. 195, § 7º CF, e restar indevida a obrigação principal, não está adstrita a cumprir a obrigação acessória.

Segue, aduzindo que a ausência das GFIP não teria causado prejuízo à fiscalização, não se “legitimando” assim a penalidade imposta, já que os documentos teriam

sido “supridos” por outros “registros”, igualmente capazes de fornecer as informações requisitadas.

Acrescenta que as ausências de má-fé e de prejuízo autorizariam a

relevação da multa.

Invoca o princípio constitucional da legalidade, “corolário do princípio da finalidade”, para atende ao “interesse público”.

Além do mais, considerando seu montante, a multa seria “irrazoável” e “desproporcional”, especialmente considerando as finalidades institucionais do Contribuinte, sobre a qual passa, então, a discorrer, para repisar os argumentos que garantiriam a “imunidade” tributária do Contribuinte, quanto às contribuições previdenciárias questionadas.

Ressalva que:

“No caso presente, foi imposta multa (...) por ter, a impugnante emitido GFIP’s com incorreções referentes aos seus estabelecimentos, quando, na realidade se referem a pagamentos que não ensejam qualquer recolhimento de INSS, uma vez que é, nos termos do art. 195 § 7º CF, imune às contribuições sociais”.

Reitera a possibilidade de relevação da multa, em face das disposições do artigo 112 do CTN.

Conclui, argumentando que teria havido “desprezo” à “... prova que lhe foi apresentada e criando uma série de requisitos, condições e impedimentos, sem qualquer respaldo legal, com o único intuito de aumentar a arrecadação”.

Conclui pelo descabimento da multa aplicada.

V – Lançamento DEBCAD 51.035.011-9 (fls. 2744/2755).

Argumenta que constituiria objeto da penalização a entrega de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. E reconhece que “... não elaborou GFIP com relação aos segurados a seu serviço, uma vez que não está sujeita ao recolhimento das contribuições devidas ao INSS, por ser entidade imune ... Entende assim que, por ser indevida a obrigação principal, não está adstrita cumprir a obrigação acessória”.

Repete os argumentos apresentados com a Impugnação relativa ao Auto de Infração 51.014.222-2 (fls. 1961/1971): não ter causado prejuízo; não ter havido má fé; poder suprir a falta com outros registros; desproporcionalidade e irrazoabilidade da multa; aplicação dos princípios constitucionais da legalidade, da finalidade e do interesse público.

VI – Lançamento DEBCAD 51.035.012-7 (fls. 2270/2273).

Declara que:

... não há que se falar em falta de informação ou esclarecimentos insuficientes, senão vejamos.

(...).

... é impossível, inventivo, injusto e improcedente a alegação de que a mesma deixou de prestar esclarecimentos.

Declara que teria fornecido toda a documentação pedida e até mesmo “... além do necessário ...”. Por isso, seria “... absurdo dizer que tais informações não foram prestadas, pois além de o fiscal não apontar objetivamente a informação faltante para sua autuação, demonstrou cabalmente o contrário”.

Acrescenta que seria responsabilidade da Fiscalização, se, acaso desejasse ver “... alguma planilha mais detalhada o mesmo deveria montá-la de posse das informações que já tinha, correlacionando dados da maneira como quisesse”.

Requer a anulação do auto, “... *pela falta de indicação expressa da documentação faltante ou incompleta, seja pelo fato de que essa instituição apresentou e esclareceu tudo que pode*”.

Sustenta que eventuais faltas devem ser atribuídas, “... *esses com certeza são aqueles que essa instituição não realizou por acreditar em sua isenção* ...”.

Além do mais, defende que, sendo devida alguma multa, esta deveria ser aplicada segundo seu “valor básico”, em face da ausência de circunstâncias agravantes (ressalva as disposições do RPS, artigo 292, II).

Ressalva que a penalização não constituiria infração às estipulações da Lei 12.101/2009, o que, desde já, rechaça.

Requer a anulação do auto, ou a diminuição da multa para “seu valor mínimo”.

VII – Lançamento DEBCAD 51.035.013-5 (fls. 2612/2614).

Argumenta que:

Como verificado na exposição dos fatos, os médicos não conveniados aos planos de saúde, não são inscritos como segurados, uma vez que esta instituição entende que a prestação desse serviço, que seja por funcionário ou autônomo, não ocorre para si, mas sim para satisfação do convênio havido com o plano de saúde.

Faria apenas “repasses de valores”, pois:

Essa sistemática só é realizada para facilitar a intermediação entre médicos não cooperados e UNIMED (por exemplo), uma vez que a real fonte pagadora desses serviços é a UNIMED à esses médicos” [sic].

E declara-se “... *[mera] intermediária e facilitadora dos negócios havidos entre as partes médico e planos de saúde* ...”. Em razão do que, sendo “correto o procedimento”, não estaria cometendo irregularidades fiscais ou contábeis.

Ressalva que a penalização não constituiria infração às estipulações da Lei 12.101/2009, o que, desde já, rechaça.

Requer a anulação do auto.

VIII – Lançamento DEBCAD 51.035.014-3 (fls. 2650/2653).

Invoca as disposições do artigo 1.142 do Código Civil, para argumentar que estaria organizada de acordo com suas áreas de atuação: saúde e educação, em razão do que seria, pois, detentora de apenas duas inscrições no CNPJ, independentemente do número de fragmentações em lugares diferentes dos estabelecimentos.

A aplicabilidade das disposições do Código Civil à “seara tributária” deve-se à circunstância de ser apenas aquela lei a tratar de “estabelecimento”, sendo inviável que instruções normativas (norma infralegal) contrariem a lei.

Argumenta que a Fiscalização deveria, nos termos da Instrução Normativa invocada, ter promovido a inscrição de ofício no CNPJ e não simplesmente impor a multa.

Além do mais:

... a multa aplicada no presente auto de infração não corresponde ao referido ato infringido, uma porque a tipificação do auto de infração não foi detalhada na Instrução Normativa em comento, e outra porque na Instrução que trata do assunto não há qualquer imposição de multa para aquelas entidades q eu não realizem a abertura de CNPJ.

Sendo assim, requer desde já a anulação do presente auto de infração por INCORRETA TIPIFICAÇÃO E INCORRETA APLICAÇÃO DE MULTA, uma vez que o RPS de nada dispõe sobre a abertura de CNPJ e sim a Instrução Normativa 1.183/11.

Requer "... que esse ato não seja entendido como irregularidade fiscal e contábil, uma vez que entendendo a Receita Federal de maneira diversa a mesma deverá realizar o cadastro de ofício, o que também não o fez".

Ressalva que a penalização não constituiria infração às estipulações da Lei 12.101/2009, o que, desde já, rechaça.

Requer a anulação do auto.

Este é o relatório."

Transcreve-se abaixo a ementa do referido acórdão, o qual consta às fls. 3697/3775 dos autos:

"CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

JUÍZO DE CONSTITUCIONALIDADE. ENTIDADES BENEFICENTES - ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CTN - ARTIGO 14 - ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - DIREITO ADQUIRIDO. VÍCIOS NA BASE DE CÁLCULO. INOCORRÊNCIA DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PARA O SAT. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC. CONTRIBUIÇÕES PARA O FNDE/SALÁRIO-EDUCAÇÃO, INCRA, SEBRAE E SESC/SENAC. ENTREGA DE GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

JUÍZO DE CONSTITUCIONALIDADE.

Embora a Impugnação argua a constitucionalidade de algumas normas, com base nas quais se deu o lançamento, é vedado à presente instância administrativa de julgamento proferir decisões a respeito, em face das disposições do artigo 26-A do Decreto 70.235/1972.

ENTIDADES BENEFICENTES - ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Carece de fundamento a tese de que as disposições constitucionais (artigo 195, parágrafo sétimo) assegurariam, por si só, o direito à isenção das contribuições previdenciárias, pois o direito ao benefício depende do cumprimento dos respectivos requisitos legais (segundo o correspondente período de vigência) da Lei 8.212/1991, da MP 446/2008 e da Lei 12.101/2009.

CTN - ARTIGO 14 - ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Não tem cabimento a assertiva de que a imunidade/isenção estaria assegurada pela conjugação das disposições da Constituição com as do artigo 14 do CTN, cujos dispositivos vedam, na realidade, a cobrança de impostos - e o lançamento não cuida de tal modalidade de exação fiscal - e, ainda assim, limita a vedação da cobrança daquela exação fiscal – os

impostos - ao “patrimônio, renda e serviços”. As contribuições previdenciárias não se confundem com impostos e muito menos incidem sobre patrimônio, renda e serviços do Contribuinte.

ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - DIREITO ADQUIRIDO.

A tese do “direito adquirido” das entidades beneficentes constituídas antes da Lei 8.212/1991, encontra-se definitivamente superada, pela edição da Súmula 352 do Superior Tribunal de Justiça, que estabelece: “Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas) - Cumprimento dos Requisitos Legais Supervenientes. A obtenção ou a renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas) não exime a entidade do cumprimento dos requisitos legais supervenientes”.

VÍCIOS NA BASE DE CÁLCULO. INOCORRÊNCIA DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

O Contribuinte limita-se a declarações genéricas, quanto ao que denominou “vícios na base de cálculo”. Por isso, a questão somente pode ser apreciada nestas mesmas condições - no âmbito das generalidades, não sendo possível identificar a ocorrência do cerceamento do direito de defesa, que é exercido, aliás, em face do próprio trâmite do processo administrativo fiscal.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

O parágrafo nono do mesmo artigo 28 da Lei 8.212/1991 enumera expressa e taxativamente os pagamentos realizados no âmbito da relação empregatícia que não se incluem na base de cálculo das contribuições previdenciárias. Esta é a regra determinada pela Lei 8.212/1991, constituindo-se, pois a premissa, com base na qual devem ser analisados os pagamentos considerados no lançamento fiscal.

CONTRIBUIÇÃO PARA O SAT.

O sistema de determinação dos parâmetros e critérios de incidência da contribuição para o seguro de acidente do trabalho (inclusive adicionais), por normas subsidiárias, expedidas pelo Poder Executivo, é estabelecido pela legislação vigente, sendo, inclusive, referendado pela jurisprudência mais recente dos Tribunais Superiores.

INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC.

A incidência da taxa SELIC tem amparo legal na legislação apontada no anexo “FLD” e, inclusive, se encontra presentemente pacificada pelo STJ.

CONTRIBUIÇÕES PARA O FNDE/SALÁRIO-EDUCAÇÃO, INCRA, SEBRAE E SESC/SENAC.

A incidência das contribuições para terceiros dá-se conforme as respectivas legislações, indicadas no anexo “FLD”. A jurisprudência dos Tribunais Superiores atesta amplamente a viabilidade jurídica das cobranças das contribuições.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRESTAR INFORMAÇÕES DE INTERESSE DO INSS, POR INTERMÉDIO DA GFIP. DESCUMPRIMENTO. MULTA.

Constitui infração, punível com multa pecuniária, a empresa omitir, na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social - GFIP, valores

que constituam fatos geradores de contribuições previdenciárias, ou inserir, na mesma Guia, dados incorretos que provoquem alteração no cálculo das contribuições devidas.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.”

A parte dispositiva do voto do relator do acórdão recorrido possui o seguinte teor:

“Isto posto e considerando tudo o mais que dos autos consta, voto pela procedência dos lançamentos fiscais, julgando improcedentes as Impugnações apresentadas.”

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, reiterando as alegações expostas em impugnação.

Foi proferido despacho de saneamento por este Conselheiro Relator, a fim de que o processo retorne à Unidade Preparadora, para que fosse promovido, no processo nº 10830.727646/2012-61, o desentranhamento das fls. 2973/3051 (acórdão da DRJ que se refere ao PAF nº 10830.727647/2012-13), devendo tais documentos serem juntados aos presentes autos. Em relação aos documentos de fls. 3053/3055 do processo nº 10830.727646/2012-61, solicitou à Unidade Preparadora que providenciasse a juntada de cópia destes aos presentes autos, sem, contudo, desentranhá-los do processo em que atualmente se encontram.

Do retorno, os autos vieram para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Martin da Silva Gesto, Relator.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Em recurso voluntário a contribuinte repete os argumentos trazidos em impugnação, trazendo como único fundamento quanto a improcedência do lançamento a alegação de se tratar de entidade imune/isenta, na forma do § 7º do artigo 195 da CF/88. Ainda, sustenta preliminar de nulidade da decisão recorrida, bem como a inconstitucionalidade das contribuições a terceiros e outras entidades, bem como ao SAT. Ao final, pede o afastamento da taxa SELIC.

1. Preliminar de nulidade da decisão recorrida.

Entende a recorrente que a decisão da DRJ seria nula por não ter enfrentado os argumentos expostos em impugnação, todavia, analisando a impugnação e o acórdão recorrido, verifica-se que os argumentos foram enfrentados, tendo, todavia, a DRJ de origem entendido o caso de forma diferente do que entendia a recorrente.

Assim, em verdade, há mero inconformismo da recorrente quanto ao resultado do acórdão da DRJ, incorrendo nulidade da decisão recorrida, cerceamento ao direito de defesa, ou ainda, descumprimento à coisa julgada.

Rejeita-se a preliminar.

2. Imunidade/isenção.

2.1. Até 09/11/2008 e de 12/02/2009 a 29/11/2009 – artigo 55 da Lei 8.212/1991.

Sobre o regime tributário-fiscal das entidades beneficentes de assistência social é mister esclarecer que para acontecer a dispensa da contribuição social a Constituição Federal impôs o atendimento de exigências estabelecidas em lei, pois o § 7º do artigo 195 da CF, estabelece vedação à tributação destas entidades, para o custeio da seguridade social, mas é claro ao afirmar que "são isentas as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei".

Trata-se, portanto, de uma isenção condicionada, pois depende de integração normativa para a fixação dos pressupostos a serem observados para o exercício do direito, que no caso, à época, estavam previstos no art. 55 e §§ da Lei nº. 8.212/1991, *in verbis*:

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

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (eficácia suspensa).

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.

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

Conforme Relatório Fiscal, a contribuinte não teria observado os incisos IV e V do art. 55 da Lei 8.212/91.

Porém, foi firmada tese pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no recurso extraordinário 566.622/RS segundo a qual *“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”. Tal tese resulta do julgamento do recurso extraordinário e dos embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, conforme ementas a seguir:

IMUNIDADE – DISCIPLINA – LEI COMPLEMENTAR. Ante a Constituição Federal, que a todos indistintamente submete, a regência de imunidade faz-se mediante lei complementar.

(RE 566622, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-186 DIVULG 22-08-2017 PUBLIC 23-08-2017)

.....

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 32. EXAME CONJUNTO COM AS ADI'S 2.028, 2.036, 2.228 E 2.621. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, E 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. CARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DISPONÍVEIS À LEI ORDINÁRIA. OMISSÃO. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/1991. ACOLHIMENTO PARCIAL. 1. Aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas. 2. É constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001. 3. Reformulada a tese relativa ao tema nº 32 da repercussão geral, nos seguintes termos: “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.” 4. Embargos de declaração acolhidos em parte, com efeito modificativo.

(RE 566622 ED, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-114 DIVULG 08-05-2020 PUBLIC 11-05-2020)

A imunidade, por sua vez, compreendida como uma limitação constitucional ao poder de tributar, deve ser regida exclusivamente por lei formalmente complementar, conforme do art. 146 da Constituição Federal e do julgamento do RE 566.622/RS.

Assim, caberia verificar se a contribuinte cumpriu o determinado no art. 14 do Código Tributário Nacional, que tem *status* de lei formal complementar, para que faça jus a imunidade/isenção prevista no art. 195, § 7º, da CF/88.

O art. 14 do CTN possui a seguinte redação:

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; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

No caso, verifica-se que a contribuinte não ter logrado êxito em fazer prova de que cumpriu o determinado no art. 14 do Código Tributário Nacional, que tem *status* de lei formal complementar, especialmente os incisos I e II do referido dispositivo, que possuem redação muito similar aos incisos IV e V do art. 55 da Lei nº 8.212/91, de modo que compreendo que a contribuinte, por insuficiência de provas apresentadas, não faça jus a imunidade/isenção prevista no art. 195, § 7º, da CF/88.

Cabia a contribuinte apresentar a prova de suas alegações, carecendo de razão a recorrente. Assim, não sendo provado o fato constitutivo do direito alegado pela contribuinte, com fundamento no artigo 373 do CPC e artigo 36 da Lei nº 9.784/99, não deve ser dado provimento recurso quanto a alegação em questão. Ocorre quem no processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente.

2.2. De 10/11/2008 a 11/02/2009 – artigo 28 da Medida Provisória 446/2008. A partir de 30/11/2009 – artigo 29 da Lei 12.101/2009.

O art. 55 da Lei nº 8.212/91 foi revogado pela Medida Provisória nº 446, editada em 07/11/2008, que trouxe nova sistemática à regulamentação dos procedimentos de isenção de contribuições para a Seguridade Social. No seu art. 28 dispõe:

Art. 28. 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 - seja constituída como pessoa jurídica nos termos do **caput** do art. 1º;*

II - 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;

III - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

IV - preveja, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidades sem fins lucrativos congêneres ou a entidades públicas;

V - não seja constituída com patrimônio individual ou de sociedade sem caráter beneficente;

VI - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e à dívida ativa da União, certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS e de regularidade em face do Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal - CADIN;

VII - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com os princípios contábeis geralmente aceitos e as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

VIII - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

IX - aplique as subvenções e doações recebidas nas finalidades a que estejam vinculadas;

X - conserve em boa ordem, pelo prazo de dez anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem como os atos ou operações realizados que venham a modificar sua situação patrimonial;

XI - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária; e

XII - zele pelo cumprimento de outros requisitos, estabelecidos em lei, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

Porém a Medida Provisória 446/2008 não foi apreciada pela Câmara dos Deputados, no prazo previsto pela CF, razão pela qual somente teve vigência no período de 10/11/2008 a 12/02/2009, de modo que a partir de 13/02/2009, retornou ao campo jurídico o anterior dispositivo legal (art. 55 da Lei 8.212/91) a disciplinar a isenção prevista no art. 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal. Tal situação perdurou até a edição da Lei nº 12.101, de 27/11/2009, publicada em 30/11/2009, quando, mais uma vez foi revogado o art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Dispõe o art. 29 da Lei 12.101/2009, na sua redação original:

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, remunerações, 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.

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Conforme dispõe o *caput* do art. 29 da Lei 12.101/2009, para fazer *jus* à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei 8.212/91, a entidade interessada, além de estar devidamente certificada (ser portadora do CEBAS), deve também cumprir, de forma cumulativa, os demais requisitos previstos nos incisos I a VIII. Ou seja, não basta apenas a comprovação da existência do CEBAS para o gozo do referido benefício, tendo em vista que a entidade devidamente certificada deve, também, cumprir os demais requisitos previstos nos incisos I a VII do art. 29 da Lei 12.101/2009 (a parti de 30/11/2009) e o art. o artigo 28 da Medida Provisória 446/2008 (de 10/11/2008 a 11/02/2009), o que não restou atendido no caso dos autos.

Por oportuno, transcreve-se trechos do Relatório Fiscal, quanto a concessão de bolsas de estudos, demonstrando-se que a entidade não atendeu ao requisito estabelecido no inciso VIII do artigo 28 da MP 446/2008 e ao estabelecido no inciso V do artigo 29 da Lei 12.101/2009.:

8.58 Foram verificadas se foram cumpridas as obrigações principais e acessórias e se foram cumpridas as exigências relativas à isenção de contribuições.

8.59 Isto posto, retornando aos procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social, temos que a partir da vigência da Lei 12.101/2009 (artigo 29, V), assim como no período de vigência da MP 446/2008 (artigo 28, VIII), a entidade certificada faz jus à isenção desde que “não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto” e desde que cumpra cumulativamente os demais requisitos exigidos.

E, após estabelecer os limites e parâmetros que entende aplicáveis para o cumprimento desta obrigação legal – a não distribuição de resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio – relatada a constatação, quanto a concessão de “bolsas cruzadas”:

8.71 Nas bolsas acima mencionadas vimos critérios de concessão estipulados pela SCEI que são diversos dos apontados na Seção II do Capítulo II da Lei 12.101/2009 (e MP 446/2008). A “bolsa cruzada” de forma alguma se enquadra na previsão legal, sendo um benefício concedido exclusivamente para os funcionários do Colégio Pio XII que estudam na PUC ou para funcionários da PUC cujos filhos estudam no Pio XII, portanto, sem qualquer vínculo com o princípio da universalidade do atendimento estipulado na Lei. Da mesma forma, somente irmãos de alunos da PUC e do Colégio Pio XII se beneficiam da denominada “bolsa irmão”. Mesmo os beneficiários da “bolsa Pio XII”, ainda que tenham condição sócio-econômica frágil, não são escolhidos de acordo com os critérios estabelecidos na Seção II. A “bolsa reitoria”, que dentre as citadas é a que gera maior despesa, é concedida a alunos dos cursos de Filosofia e Teologia, integrantes das Dioceses e Congregações, e também concedida em casos excepcionais a alunos de outros cursos, mas sempre mediante avaliação e liberação da Reitoria, ou seja, são bolsas concedidas de acordo com critérios totalmente internos da Instituição, sem qualquer vínculo com os critérios estabelecidos em Lei e com o princípio da universalidade do atendimento. Por fim, temos a “bolsa licenciatura”, com destinação exclusiva para alunos pertencentes ao curso de Licenciatura e também com fim específico – o de incentivar o magistério.

(...)

8.73 Dessa forma, no caso das bolsas, utiliza as contribuições não recolhidas na concessão de benefícios de acordo com critérios particulares, e não de acordo com critérios advindos de disposição expressa em lei. As ações desenvolvidas pela SCEI podem até atender aos objetivos específicos da entidade, mas não se enquadram nas disposições estabelecidas na Lei. Não há vedação para que uma entidade beneficente estabeleça os critérios que julga necessários, justos e oportunos na consecução dos seus objetivos sociais. Todavia, se a entidade quiser fazer jus à isenção de contribuições, obrigatoriamente há que se submeter a todas as disposições legais. Caso queira executar seus objetivos sociais de acordo com critérios próprios, que não se utilize da isenção.

8.74 É inadmissível que uma entidade estabeleça os critérios de distribuição de gratuidades de forma diversa da prevista em Lei. Se isto fosse aceito, estaríamos diante de temerária situação, em que a isenção de contribuições não estaria condicionada às previsões estabelecidas em lei, mas sim condicionada aos critérios estipulados por entidade de direito privado.

8.75 Assim, diante dos fatos narrados relacionados a concessão de bolsas, demonstra-se que a entidade não atendeu ao requisito estabelecido no inciso VIII do artigo 28 da MP 446/2008 e ao estabelecido no inciso V do artigo 29 da Lei 12.101/2009.

A Fiscalização alinha, assim, um novo motivo para o estabelecimento da convicção de que o Contribuinte não faria jus ao benefício, em face das exigências da MP 446/2008 ou da Lei 12.101/2009.

A contribuinte descumpriu, de 10/11/2008 a 11/02/2009 (período de vigência da MP 446/2008) aos requisitos estabelecidos nos incisos VIII e XI do artigo 28 da MP; e de 30/11/2009 a 31/12/2009 (a partir da vigência da Lei 12.101/2009) por não atender aos requisitos estabelecidos nos incisos V e VII do artigo 29 da Lei:

Os requisitos estabelecidos no inciso VIII do artigo 28 da MP 446/2008 e no inciso V do artigo 29 da Lei 12.101/2009 não foram cumpridos em decorrência da distribuição de bolsas de estudo de acordo com critérios particulares da instituição, e não de acordo os critérios estabelecidos nas referidas normas.

Os requisitos estabelecidos no inciso XI do artigo 28 da MP 446/2008 e no inciso VII do artigo 29 da Lei 12.101/2009, relativos às obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária, não foram cumpridos, ensejando a lavratura de Autos de Infração por descumprimento de obrigação acessória.

No caso, verifica-se que a contribuinte não ter logrado êxito em fazer prova de que cumpriu o determinado no art. 14 do Código Tributário Nacional, que tem *status* de lei formal complementar, e cumulativamente os requisitos da legislação de regência no período (de 10/11/2008 a 11/02/2009, o artigo 28 da Medida Provisória 446/2008; e a partir de 30/11/2009, o artigo 29 da Lei 12.101/2009), não fazendo jus a imunidade/isenção prevista no art. 195, § 7º, da CF/88.

Cabia a contribuinte apresentar a prova de suas alegações, carecendo de razão a recorrente. Assim, não sendo provado o fato constitutivo do direito alegado pela contribuinte, com fundamento no artigo 373 do CPC e artigo 36 da Lei nº 9.784/99, não deve ser dado provimento recurso ora em análise também neste tocante.

Por sua vez, mantidos os lançamentos, mantém-se as multas aplicadas, nos valores aplicados, estando elas corretamente tipificadas, conforme descrito no relatório deste voto, não estando presentes qualquer hipótese de relevação ou atenuação, sendo improcedente pedido de afastamento ou redução destas.

3. Bolsas. Remuneração.

Sob estes tópicos – Bolsa protocolo salarial, bolsas de estudo de pós-graduação ou especialização – a Fiscalização apurou que a contribuinte distribuiu aos seus empregados benefícios que foram considerados remuneratórios, e, portanto, integrantes do salário-de-contribuição, sob os fundamentos que assim descreveu:

8.78 Conforme abordado no Capítulo VII - DESPESAS COM EDUCAÇÃO E CAPACITAÇÃO, não integram o salário-de-contribuição os valores relativos a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394/1996, e cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não sejam utilizados em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso aos mesmos.

8.79 Ainda que esteja previsto na cláusula 16 da mencionada convenção que a utilização do benefício não possui caráter remuneratório e não se vincula, para nenhum efeito, ao salário ou remuneração, as convenções coletivas de trabalho não têm força de lei para excluir do salário-de-contribuição qualquer remuneração nela estabelecida, seja a que título for.

Ainda, quanto à “bolsa protocolo salarial” uma ressalva, quanto ao critério do lançamento:

8.116 Foram ainda lançadas em Autos de Infração de Obrigações Principais, incluídos nos Processos citados no item anterior, as contribuições dos empregados que receberam a “bolsa protocolo salarial”, aferidas indiretamente, por não terem sido prestados os esclarecimentos necessários à fiscalização durante o procedimento fiscal.

E, complementando, quanto à concessão de “bolsas de estudo pós-graduação ou especialização”:

8.80 Mesmo no caso das bolsas de estudo de pós-graduação ou especialização em áreas correlatas àquelas que o AUXILIAR exerce a função na mantenedora e que visem à sua capacitação, mencionadas no § 7º da cláusula 16, estas não se enquadram no previsto na alínea “t” do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/1991, uma vez que os valores são destinados somente à categoria profissional abrangida pela convenção coletiva, e não destinados a todos os empregados e dirigentes da empresa, conforme a exigência legal.

Imperiosa a observância da legislação específica de regência da norma isentiva, qual seja a Lei nº 8.212/91:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

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

(...)

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

No caso, não restou comprovado pela contribuinte que todos os empregados e dirigentes tenham acesso as bolsas de estudos. Pelo contrário, conforme exposto no relatório fiscal, a convenção coletiva, em seu § 7º da cláusula 16, é no sentido que as bolsas de estudos não são destinados a todos os empregados e dirigentes da empresa, mas destinados somente à categoria profissional abrangida pela convenção coletiva.

Diante do exposto, carece de razão à recorrente.

3. Alegações de inconstitucionalidade.

Conforme Súmula CARF nº 2, aprovada pelo Pleno em 2006, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Por tais razões, não há como apreciar as alegações de inconstitucionalidade de contribuições ao INCRA, SESC, SEBRAE, SENAC e salário-educação, assim como da contribuição ao SAT.

4. Taxa Selic.

Conforme Súmula CARF nº 4, aprovada pelo Pleno em 2006, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Sem razão a recorrente, portanto.

Conclusão.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator