



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11234.720257/2020-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-011.493 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de março de 2024
Recorrente FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2016 a 30/11/2017

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BOLSA DE ESTUDOS DE GRADUAÇÃO OU PÓS-GRADUAÇÃO CONCEDIDA AOS EMPREGADOS E DEPENDENTES. SÚMULA CARF 149.

Nos termos da súmula CARF 149, não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.

IMUNIDADE/ISENÇÃO. SUSPENSÃO. REQUISITOS LEGAIS. LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO.

Sendo constatado que a entidade deixou de cumprir requisitos do art. 14 do CTN exigidos para o gozo da imunidade/isenção (art. 195, § 7º da CF/1988) considera-se suspenso o benefício e lavra-se auto de infração para exigência das contribuições devidas no período.

SUSPENSÃO DA ISENÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DESNECESSIDADE DA EMISSÃO DE ATO CANCELATÓRIO.

Não é necessário que o Fisco formalize o Ato Cancelatório da isenção para proceder ao lançamento fiscal da contribuição patronal, devendo apenas relatar, no mesmo processo de constituição do auto de infração os fatos que demonstram, dentro do período correspondente, o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção, na forma do art. 32 da Lei 12.101/2009.

ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. INCAPACIDADE DE ALTERAR OBRIGAÇÕES DEFINIDAS EM LEI.

Os Acordos Coletivos de Trabalho comprometem empregadores e empregados, não possuindo capacidade de isentar o contribuinte de suas obrigações definidas por lei, não podendo ser opostos à Fazenda Pública.

DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. SÚMULA CARF 99

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo

contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

MULTA DE OFICIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Uma vez não configurado os elementos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, o percentual da multa de que trata o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 não deverá ser duplicado.

JUROS. TAXA SELIC.

A aplicação dos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, nos créditos constituídos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é vinculada à previsão legal, não podendo ser excluída do lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir os lançamentos referentes às bolsas de estudo e para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Francisco Nogueira Guarita, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Thiago Alvares Feital e Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão nº 101-009.350 - 5ª TURMA DA DRJ01, fls. 6.913 a 6.949.

Trata de autuação referente a Contribuições Sociais Previdenciárias e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância.

Trata-se de crédito tributário constituído em desfavor do contribuinte em epígrafe, por meio dos Autos de Infração de Obrigação Principal e Acessória, consolidados em 21/12/2020, como segue.

Documento	Tributo	Período	Crédito Consolidado (R\$)
Auto de Infração	Contribuição Previdenciária(Empresa + SAT/GILRAT)	03/2016 a 12/2017	7.214.601,48
Auto de Infração	Contribuições para Outras Entidades e Fundos (Terceiros)	03/2015 a 12/2017	1.536.152,09
Auto de Infração	Contribuição Segurados	03/2015 a 12/2017	2.730.946,52
Auto de Infração	Contribuição Previdenciária(Empresa + SAT/GILRAT)	01/2016 a 11/2017	76.543,96
Auto de Infração	Contribuições para Outras Entidades e Fundos (Terceiros)	01/2016 a 11/2017	16.386,35
Auto de Infração	Multas Previdenciárias		50.385,78
Auto de Infração	Contribuição Previdenciária(Empresa + SAT/GILRAT)	06/2017 a 12/2017	228.566,59
Total do Crédito Tributário			11.853.582,77

Relatório Fiscal

O procedimento fiscal realizado junto à Fundação Edson Queiroz (FEQ), culminou com lavratura de autos de infração por descumprimento de obrigações tributárias (principal e acessória), tendo em vista a suspensão da imunidade/isenção das contribuições sociais (art. 195, §7º da Constituição Federal/88), usufruída indevidamente pela entidade durante todo o período fiscalizado.

Noticia o Relatório fiscal que, em face de decisão judicial vigente, Acórdão/TRF-5 proferida no Mandado de Segurança nº 0807338-38.2015.4.05.8100, a FEQ para usufruir a isenção/imunidade das contribuições sociais deveria atender aos requisitos legais previstos no art. 14 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei 5.172/1966).

Como resultado da auditoria realizada, restou constatado que a Fundação Edson Queiroz não cumpriu os requisitos legais previstos nos incisos I e II do art.14 da Lei nº 5.172/1966 (CTN), bem como não se enquadra no conceito de instituição sem fins lucrativos mencionado no art.92, inciso IV, alínea "c" do CTN e, por consequência, não pode usufruir a qualquer benefício de imunidade tributária no período auditado, inclusive a imunidade/isenção das contribuições sociais previstas no art 195, §7º da CF/1988.

A auditoria fiscal registra ainda que, caso a referida decisão judicial (Acórdão/TRF-5-MS nº 0807338-38.2015.4.05.8100) venha a ser modificada, ou até mesmo cassada (...) a FEQ também não teria cumprido no período fiscalizado os requisitos previstos no art. 29, incisos II e V da Lei 12.101/2009, posto que, o conteúdo normativo desses incisos é semelhante aos dos incisos I e II do art.14 da Lei nº 5.172/1966 (CTN), no sentido de que proíbem expressamente a distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou das rendas da entidade, a qualquer título, assim como, determinam a aplicação integral dos recursos da entidade na manutenção dos seus objetivos institucionais{...}.

No cadastro nacional de pessoa jurídica (CNPJ) da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil o contribuinte informou sua atividade econômica principal como: "85.32-5-00 - Educação superior - graduação e pós-graduação".

A entidade não recolhe as contribuições sociais (contribuição previdenciária Patronal/INSS, GILRAT e contribuições destinadas a outras entidades e fundos), em virtude do autoenquadramento na imunidade prevista no art.195, § 7º, da CF/1988.

Durante todo período auditado, a Fundação Edson Queiroz informou nas Guias do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social - GFIP o código FPAS 639, específico para entidades beneficentes de assistência social (Isenta/Imune).

No histórico da Fundação, há precedentes de descumprimento sistemático de requisitos legais para o gozo da isenção/imunidade tributária, registrados em diversos trabalhos de

auditorias fiscais realizadas pela Receita Federal do Brasil em anos anteriores, inclusive que resultaram na suspensão do benefício.

A partir da análise dos documentos listados nos tópicos 6.4 e 6.5 do Relatório Fiscal, restou constatado que a Fundação(FEQ) deixou de cumprir os requisitos do art. 14, Incisos I e II da Lei do CTN(Lei nº 5.172/966) para o gozo da imunidade/isenção, quais sejam:

a) distribuição de parcela do patrimônio da Fundação, por intermédio de pagamento de despesas médicas em favor do seu Presidente, Sr. Airton José Vidal Queiroz, nos anos de 2015 a 2017, contrariando determinação expressa do próprio Estatuto, no valor total de R\$ 1.164.181,88, infringindo o inciso I, art. 14 do CTN;

b) aplicação de vultosos recursos financeiros da Fundação em atividades diversas dos fins previstos no art. 2º do seu Estatuto, especialmente na aquisição de obras de arte, em aplicações na bolsa de valores, operações de renda variável com alto risco de perda (mercado de ações) e em aplicações no mercado financeiro (renda fixa/variável), infringindo as próprias normas estatutárias e o disposto no inciso II do art. 14 do CTN, constituindo-se em motivo suficiente para a suspensão da imunidade das contribuições sociais e dos demais tributos federais.

A suspensão da isenção/imunidade das contribuições sociais (art.195, §7º da CF) segue o rito processual estabelecido no art. 32 da Lei 12.101/2009 e no art. 125 do Decreto Federal nº 7.574 de 29/09/2011, considerando a aplicação imediata das normas procedimentais, nos termos do art. 144, §1º do CTN.

Os Autos de Infração referentes à contribuição a cargo das empresas em geral (quota patronal) conforme inciso I do art. 22 da Lei 8.212/91, têm como fatos geradores as remunerações (bases de cálculos) pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados da Fundação Edson Queiroz, no período de 03/2015 a 12/2017.

As remunerações foram verificadas em folhas de pagamento mensais, na contabilidade e/ou em documentos apresentados pela entidade (Relatórios de valores referentes a bolsas de estudo oferecidas a empregados e dependentes - em desacordo com a legislação, considerados salário de contribuição), porém não foram informadas nas Guias do Fundo de Garantia e Informação a Previdência Social - GFIP (FPAS 639-Entidade Imune).

Foram ainda apuradas contribuições incidente sobre os valores relativos a bolsa de estudo (cursos de pós-graduação) para segurados empregados (funcionários e professores) da empresa, em desacordo com a legislação (Lei nº 8.212/1991, art. 28, § 9º, alínea t, considerados salários de contribuição (base de calculo). O arquivo "Planilha - BC - Bolsa Funcionários -Pós-Graduação" traz os valores mensais por funcionário e o total geral na competência, que serviu de base para o lançamento deste auto. Valores não forma informadas em GFIP (FPAS 639-Entidade Imune).

Foram lançadas as contribuições dos segurados incidentes sobre os valores de bolsas de estudo oferecidas a empregados e dependentes, cursos de graduação e pós-graduação.

Também foram apuradas contribuições a cargo das empresas em geral (quota patronal), conforme incisos III do art. 22 da Lei 8.212/91, incidente sobre remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados contribuintes individuais (pessoas físicas) por serviços prestados a Fundação Edson Queiroz. As remunerações pagas foram verificadas na contabilidade (em contas destinadas a pagamento de pessoas físicas por serviços prestados, detalhadas em planilha anexa) e não foram informadas pela Fundação em suas GFIP mensais.

As contribuições a cargo das empresas em geral, destinadas a outras entidades e fundos: INCRA (0,2%), SESC (1,5%), SEBRAE (0,3%), além do Salário Educação -FNDE

(2,5%), incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados da empresa, verificadas em folhas de pagamento mensais, na contabilidade (ECD) e/ou em documentos apresentados pela entidade (Relatórios de valores referentes a bolsas de estudo oferecidas a empregados e dependentes - em desacordo com a legislação, considerados salário de contribuição), porém não informadas nas GFIP (FPAS 639-Imune).

Nos lançamentos tributários acima não foram apropriados créditos do contribuinte, tendo em vista não existir recolhimentos efetivados pela empresa em Guia da Previdência Social - GPS ou incluídos em parcelamentos administrativo, vinculados especificamente as contribuições sociais lançadas pela auditoria, relativas ao período fiscalizado de 03/2015 a 12/2017.

Os recolhimentos existentes em GPS eram somente relativos as contribuições sociais a cargo dos segurados trabalhadores da empresa, que foram descontadas de suas remunerações, cuja obrigação de retenção e recolhimento cabe também a empresa.

A entidade também descumpriu obrigações tributárias acessórias no período fiscalizado. Os autos de infração por descumprimento de obrigações acessórias, incluídas neste processo tiveram como objeto as seguintes condutas praticadas pela FEQ:

- não lançar em títulos próprios de sua contabilidade, ou seja, por contabilizar incorretamente valores em contas destinadas a fatos geradores de contribuições previdenciárias (pagamentos realizados a pessoa jurídica lançados em contas destinadas a lançamentos relativos a serviços prestados por pessoa física - contribuinte individual), infringindo o disposto na Lei nº 8.212/1991, art. 32, II, combinado com o art. 225, II, e §§ 13 a 17 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999 (CFL 34);

- deixar de apresentar documentos solicitados e/ou apresentar documentos/livros com informações incorretas ou omissas, bem como, por deixar de escriturar todas as contribuições sociais devidas a cargo da empresa (patronal, GILRAT e Terceiros) em sua contabilidade (Livro Diário/Razão da Escrituração Contábil Digital - ECD), nos anos de 2015, 2016 e 2017, o que representa descumprimento do disposto no art. 33, § 2º e 3º da Lei nº 8.212/1991, combinado com o art. 232 e 233 do RPS aprovado pelo decreto 3.048/1999 (CFL 38).

Nessa mesma ação fiscal foram lavrados outros Autos de Infração afetos à matéria previdenciária, tendo como fatos geradores, remunerações informadas pela FEQ em GFIP (Código FPAS 639- Entidade Imune), verificadas na contabilidade e em folhas de pagamento, bem como, autos de infração decorrentes de obrigações acessórias, processo nº 11234.720.253/2020-28.

As irregularidades relativas ao descumprimento das normas impostas para isenção/imunidade (art. 14 do CTN), relativamente aos anos de 2015, 2016 e 2017, também foram relatadas no processo nº 11234.720.082/2020-37, decorrente da suspensão dos impostos (IRPJ e tributos reflexos), nos termos do Ato Declaratório Executivo - ADE nº 91 de 09/12/2020.

Foi aplicada multa de ofício de ofício qualificada de 150% com fundamento na Lei nº 9.430/1996, artigo 44, inciso I e §1º, pela caracterização de sonegação e fraude, na forma dos arts. 41 e 72 da Lei 4.502/1964.

Impugnação

O contribuinte foi cientificado dos autos de infração (ciência pessoal) em 22/12/2020, conforme Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento do Procedimento Fiscal (fls. 6784/6790).

Em 21/01/2021, apresentou impugnação acompanhada de documentos (fls. 6796/6876), conforme Termo de Solicitação de Juntada (fls. 6794/6795).

As alegações da defesa são, em síntese, o que segue.

Preliminar de Mérito

Sustenta que os créditos tributários relativos às contribuições previdenciárias não podem ser mantidos, por ausência de Ato Declaratório específico de suspensão da imunidade que autorize a tributação, restando carente de fundamentação legal para a constituição dos autos de infração.

O Ato Declaratório 91/2020 (processo nº 11234.720.082/2020-37), refere-se tão somente à imunidade do IRPJ e, para o caso dos autos, é necessário Ato Declaratório específico de suspensão deste direito, conforme estabelece o §10º do art. 32 da Lei nº 9.430/1996. Cita jurisprudência do CARF-Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para reforçar a sua tese.

Mérito

Aduz que os fatos narrados pela fiscalização não são suficientes para caracterizar o efetivo descumprimento aos incisos I e II do art. 14, do CTN.

Não Caracterização de Distribuição de Patrimônio (inciso I do art. 14 do CTN).

A defesa alega que os valores referentes às despesas médicas do Sr. Airton Queiroz, custeadas por equívoco administrativo, foram integralmente ressarcidos à Fundação pelo Espólio, após falecimento do então Presidente, tão logo encerrado o processo de partilha e que os respectivos comprovantes dos valores ressarcidos foram anexados ao processo.

Diz que, uma vez integralmente ressarcidos aqueles valores à Fundação, não há qualquer desfalque em seu patrimônio, afastando a possibilidade de haver distribuição de parcela do patrimônio ou de renda a título de lucro ou participação, o que afasta a caracterização de descumprimento do inciso I do art. 14, do CTN, e evidenciam a inexistência de qualquer intento no sentido de distribuir patrimônio ou renda.

E que uma vez demonstrado que a irregularidade apontada pela auditoria consiste em evidente erro de procedimento, reparado oportunamente, inexistente qualquer evidência ou suspeita de que a entidade tenha praticado distribuição de vantagens a seus dirigentes.

Aplicação dos Recursos nos Objetivos Institucionais (inciso II do art. 14 do CTN).

Afirma que é equivocado o entendimento da fiscalização sobre a aplicação de recursos da entidade. Que não existe respaldo legal, tampouco robustez fática, para a acusação de que as aplicações no mercado financeiro e em aquisições de obras de arte contrariam as finalidades institucionais da entidade, o que teria configurado violação a inciso II do art. 14 do CTN.

Diz que não há que se falar em aplicação dos recursos fora dos objetivos institucionais, uma vez que os "valores aplicados" são frutos da própria rentabilidade. Não há "dinheiro novo" aplicado, logo não tem como haver aplicação de recursos em investimentos financeiros.

Que exercer juízo de valor sobre a natureza das atividades e/ou sobre os gastos da fundação é um papel atribuído exclusivamente ao Ministério Público, em sua função exclusiva de velamento de fundações, conforme dispõem Constituição Federal e Código Civil, respectivamente, nos artigos 127 e 66.

O simples fato de a entidade possuir receita advinda do mercado financeiro, fruto de investimentos de renda fixa e/ou variável, por si só, não é suficiente para caracterizar o desatendimento ao inciso II, art. 14 do CTN, sem que seja demonstrada que aquelas receitas efetivamente foram aplicadas em finalidade diversa.

A jurisprudência do STF, bem como da doutrina especializada, é no sentido de que o investimento em mercado financeiro, realizado por fundações e associações, sem fins lucrativos, é admissível no ordenamento jurídico e não descaracteriza a forma jurídica dessas entidades, não podendo constituir motivo sumário para afastar o direito à imunidade/isenção deferida, desde que as receitas destas atividades sejam revertidas às finalidades institucionais.

Não há na legislação qualquer vedação específica quanto à situação de que entidades sem fins lucrativos efetuem investimentos em mercado financeiro, sendo, inclusive, prática recentemente positivada pela Lei 13.800/2019.

O fato de gozar de benesses tributárias não impede associações e fundações de exercerem atividade de natureza econômica, desde que os recursos obtidos sejam exclusivamente aplicados em seus objetivos sociais.

A conclusão da auditoria fiscal de que a FEQ possuiria finalidade lucrativa, somente pela existência de superávit ignora a Resolução CFC nº 1409/2019, que não proíbe a existência de superávit, mas sim a sua distribuição, o que em nenhum momento efetivamente ocorreu.

Também não foi observada a Solução de Consulta Cosit nº 199/2018, onde a RFB admite a participação de pessoas jurídicas sem fins lucrativos em setores com fins econômicos, desde que haja previsão estatutária e seja a receita aplicada nas finalidades essenciais e não gere concorrência desleal.

De acordo com os seus documentos contábeis, os recursos não saíram da FEQ em nenhum momento, não houve distribuição do superávit a qualquer dirigente, portanto, não há qualquer indicação que a FEQ deixou de aplicar integralmente os seus recursos na manutenção dos objetivos sociais.

A existência de reserva é um claro sinalizador de inexistência distribuição do patrimônio, o que só evidencia que as conclusões das fiscalizações carecem de amparo legal.

A aquisição de obras de arte não significaria desvio de finalidade por parte da Fundação. Adquirir obras de arte para o seu acervo cultural está em total consonância para com as atividades institucionais exercidas pela Fundação Edson Queiroz no fomento de arte e cultura, amplamente previsto em seu Estatuto Social.

Afirma que não há na legislação qualquer vedação específica quanto à situação de que entidades sem fins lucrativos efetuem investimentos em mercado financeiro, sendo, inclusive, prática recentemente positivada, como se observa da Lei 13.800/2019.

Nulidade do Lançamento Atinente às Bolsas de Estudos

Alega a nulidade do lançamento por desrespeito ao art. 142 do CTN. Sustenta que o lançamento não apresentou informações suficientes a caracterizar a hipótese de incidência, pois tão somente efetuou os lançamentos, sem tecer as considerações pelas quais entende que os requisitos legais para isenção teriam sido desatendidos.

Sustenta que a auditoria fiscal deixou de discorrer sobre as circunstâncias que afastariam a hipótese de não incidência prevista na legislação, mas tão somente apontou o tipo legal. Tal omissão afronta o art. 142 do CTN.

Inexistência de Hipótese de Incidência Sobre as Bolsas de Estudos.

Discorre sobre a importância da educação e alega que:

- não são devidas contribuições previdenciárias sobre valores concedidos a título de bolsas de estudo, por não terem origem de contraprestação laboral, portanto, não integram o salário contribuição por não constituírem remuneração pelo trabalho;
- que a maximização do conhecimento e desenvolvimento científico através da concessão de bolsas de estudo e de pesquisa, contribui de forma decisiva para o sucesso do plano de ação normativo entre Estado e sociedade proposto pela Constituição Federal;
- o valor das referidas bolsas está fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias conforme se depreende da leitura da CF, da Lei nº 8.212/91, do Decreto nº 3.048/99, da CLT e do CTN;
- a Lei 8.212/91, em seu artigo 22, dispõe sobre a contribuição previdenciária incidente sobre remuneração devida em contraprestação do trabalho;
- inexistindo relação jurídica entre a remuneração pelo serviço e as bolsas de estudo concedidas aos empregados ou a seus dependentes, necessário concluir que a concessão destas não constitui fato gerador da contribuição social em comento;
- a legislação dispõe que o salário de contribuição é a remuneração destinada a retribuir o trabalho, nos termos da lei, contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;
- não pode a legislação previdenciária tentar alterar ou restringir o conceito de salário dado pela legislação trabalhista, muito menos quando há regulamentação estabelecida em sede de convenção coletiva, como é o caso;
- as bolsas de estudos não integram os ganhos habituais dos trabalhadores, eis que tais bolsas inicialmente foram concedidas com base em julgamentos de dissídios coletivos da categoria de professores;
- tanto a CLT como a Lei nº 10.192/2001, descaracterizam qualquer habitualidade na concessão de bolsa de estudos, exatamente em função das Convenções Coletivas terem prazo de vigência definido e, ao seu término, poderão ou não ser renovados;
- a Fundação não recebe qualquer pagamento ou contraprestação de serviço pelas bolsas que concede por força de Convenção Coletiva, ao contrário, obriga-se a concedê-las, abrindo a oportunidade para seus professores, auxiliares e dependentes tenham oportunidade de estudar, ampliando suas possibilidades de crescimento profissional;
- a alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, exclui do conceito de salário de contribuição o plano educacional que vise à educação básica de empregados e seus dependentes;
- as bolsas de estudos são oferecidas pela própria Fundação, no intuito de cumprir com suas obrigações constitucionais, estatutárias e as previstas em Convenções Coletivas de Trabalho e, por versarem de valores destinados pela empresa à capacitação e qualificação profissional de seus próprios funcionários, tais quantias devem ser entendidas como investimento para o trabalho e não pelo trabalho, ou seja, entendidas como verbas indenizatórias. Cita jurisprudência do TRF/3ª Região.
- por qualquer ângulo que se analise a questão, a conclusão é que as bolsas não são salário e por tal razão não se deve incidir contribuição previdenciária sobre tais verbas, sendo tal entendimento corroborado por entendimento consolidado no T RF da 3ª Região. Cita jurisprudência.

- é um benefício de cunho social que, via de regra, é concedido em virtude de acordo ou convenção coletiva, objetivando justamente o aperfeiçoamento cultural tanto do empregado quanto de seus filhos e/ou dependentes legais;

- não há habitualidade no pagamento, pois a bolsa de estudo, por sua própria natureza, tem tempo certo de acabar, mormente com a formatura do aluno, o que desnatura a concessão de bolsas de estudos dentro do conceito de salário por todas as formas. Cita jurisprudência do CARF para reforçar seus argumentos.

Multa Qualificada (150%)

Argumenta que é indevida a aplicação de multa qualificada, por absoluta inexistência de materialidade das circunstâncias ensejadoras, principalmente a ocorrência de dolo. A primeira irregularidade está no fato de que o auditor fiscal não demonstrou a subsunção das condutas narradas aos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964, mas simplesmente limitou-se a afirmar que a FEQ incidira nos tipos previstos, a partir de sua opinião pessoal.

Decadência

Alega que estão decadentes os lançamentos atinentes aos períodos de 01/2015 a 11/2015, na forma do artigo 150, §4º do CTN, uma vez que o próprio AFRFB afirma que houve pagamento antecipado de contribuições previdenciárias, o que inequivocamente atrai a incidência do disposto no §45 do art. 150 do CTN. Cita a Súmula do CARF nº 99, para reforçar o seu entendimento, além de outros precedentes também do CARF.

Diz que considerando que a Fundação Edson Queiroz foi cientificada da autuação em 22.12.2020, estão decaídos os lançamentos de contribuições previdenciárias atinentes aos períodos de 01/2015 a 11/2015.

Juros de Mora

Contesta a aplicação dos juros de mora alegando que há ilegalidade na fixação do termo inicial de incidência de juros, retroativos ao período lançado. Acaso sejam mantidas as exações fiscais ora impugnadas, o marco inicial de incidência dos juros de mora deve ser alterado para a data de conclusão definitiva do presente processo administrativo fiscal.

Pedido

Requer seja conhecida a impugnação para exame dos seguintes pedidos, independentes entre si:

Seja acolhida a matéria preliminar de mérito, reconhecendo a nulidade do lançamento efetivado;

b) No mérito, seja reconhecida, individualmente, a improcedência das acusações que motivaram alegação de descumprimento ao inciso I e ao inciso II, do art. 14, do CTN;

c) Seja afastada a aplicação da multa de 150% (cento e cinquenta por cento), previsto no §1º, do art. 44, da Lei 9.430/1996, por ausência de demonstração dos motivos determinantes;

d) Seja reconhecida a improcedência do lançamento por ausência de demonstração dos motivos determinantes que autorizariam o afastando da hipótese de não incidência previsto na legislação de regência;

e) Seja reconhecida a improcedência do lançamento por inexistência de hipótese de incidência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos relativos à educação superior (graduação e pós-graduação);

f) Seja reconhecida a decadência parcial (...) período de 01 a 11 do ano-calendário de 2015, por haver recolhimento antecipado acerca deste mesmo fato gerador, nos termos do enunciado 99 da Súmula CARE;

g) Seja alterado o termo inicial da incidência de juros de mora para a data de (...) constituição definitiva dos créditos lançados, pois neste momento restarão definitivamente caracterizados os descumprimentos dos requisitos legais que autorizaram a exação dos créditos tributários.

É o Relatório.

Ao analisar a impugnação, o órgão julgador de 1ª instância, decidiu que não assiste razão à contribuinte, de acordo com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 30/11/2017

IMUNIDADE/ISENÇÃO. SUSPENSÃO. REQUISITOS LEGAIS.
LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO.

Sendo constatado que a entidade deixou de cumprir requisitos do art. 14 do CTN exigidos para o gozo da imunidade/isenção (art. 195, § 7º da CF/1988) considera-se suspenso o benefício e lavra-se auto de infração para exigência das contribuições devidas no período.

SUSPENSÃO DA ISENÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DESNECESSIDADE DA EMISSÃO DE ATO CANCELATÓRIO.

Não é necessário que o Fisco formalize o Ato Cancelatório da isenção para proceder ao lançamento fiscal da contribuição patronal, devendo apenas relatar, no mesmo processo de constituição do auto de infração os fatos que demonstram, dentro do período correspondente, o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção, na forma do art. 32 da Lei 12.101/2009.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. INCIDÊNCIA.

Entende-se por salário de contribuição, para o empregado, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. INCAPACIDADE DE ALTERAR OBRIGAÇÕES DEFINIDAS EM LEI.

Os Acordos Coletivos de Trabalho comprometem empregadores e empregados, não possuindo capacidade de isentar o contribuinte de suas obrigações definidas por lei, não podendo ser opostos à Fazenda Pública.

DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Restando configurado um dos elementos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, o percentual da multa de que trata o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 deverá ser duplicado.

JUROS. TAXA SELIC.

A aplicação dos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, nos créditos constituídos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é vinculada à previsão legal, não podendo ser excluída do lançamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O interessado interpôs recurso voluntário às fls. 6.959 a 7.098, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso.

Voto

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Relator.

O presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações.

Observe, de logo que, a contribuinte, sem atacar outras questões meritórias dos tributos lançados, levantou questionamentos ligados à concessão de bolsa de estudos a seus empregados e dependentes, à quebra de sua imunidade tributária pela fiscalização, questionando também a decadência, a multa qualificada e juros de mora.

Por questões didáticas, analisar-se-á as alegações recursais em tópicos separados.

1 – SÍNTESE DOS FATOS

Na síntese dos fatos, a recorrente faz menção ao relatório fiscal, onde, segundo a mesma, a fiscalização baseou-se nos mesmos fatos/acusações narrados em outra fiscalização tributária, de TDPF direcionado à verificação de cumprimento dos requisitos aplicáveis ao gozo da imunidade de impostos (CF/88, art. 150, VI, 'c') e também na “*Notificação 0007/2019/25 PmJFOR*” emitida pela Curadoria de Fundações da Promotoria de Justiça do Ministério Público do Ceará (“MPCE”) no Processo Administrativo 09.2017.00000447-3, quando esta deu parecer pela desaprovação de contas da FEQ para o ano de 2016, fazendo referência também à sua impugnação ao lançamento e também ao Acórdão da DRJ ora em debate, conforme a apresentação, a seguir, dos referidos tópicos iniciais de seu recurso, com a respectiva transcrição de seus trechos principais:

1.1 - DO RELATÓRIO FISCAL

278. É de grande relevância destacar que as acusações fiscais que fundamentam o descumprimento do inciso II do art. 14 do CTN estão integralmente escoradas na “*Notificação 0007/2019/25 PmJFOR*” emitida pela Curadoria de Fundações da Promotoria de Justiça do Ministério Público do Ceará (“MPCE”) no Processo

Administrativo 09.2017.00000447-3, quando deu parecer pela desaprovação de contas da FEQ para o ano de 2016 (DOC. 04, juntado em Impugnação). Essa Notificação foi remetida à Receita Federal do Brasil ainda em 28.11.2019 (quase um ano antes da lavratura dos autos de infração) e contém a exata narrativa que veio a ser utilizada pela Fiscalização: suposta caracterização de descumprimento do inciso II, do art. 14, do CTN, em razão da aquisição de obras de arte e da aplicação de recursos no mercado financeiro.

279. Todavia, como será aduzido em tópico próprio a título de FATO NOVO, em 08.07.2021, foi realizado Termo de Ajustamento de Conduta entre a FEQ e o MPCE, em que restou consignado (i) a legitimidade e a possibilidade de efetuar investimentos e aplicações em mercado financeiro como forma de preservação de seu patrimônio social; (ii) aprovação de adequações estatutárias prevendo a realização de atividades culturais; (iii) aprovação de todas as contas referentes aos exercícios de 2010 a 2019.

280. Ou seja, o próprio órgão legitimado ao velamento e análise das atividades

exercidas por fundações - conforme art. 66 do Código Civil - reconsiderou sua posição inicial e manifestou-se pela plena legitimidade das atividades desenvolvidas pela FEQ. Esse fato é de suma relevância à análise quanto à inexistência de irregularidade no descumprimento do inciso II do art. 14 do CTN, conforme será visto adiante.

1.2 – DA IMPUGNAÇÃO

A) Em sede preliminar de mérito, a ilegalidade dos lançamentos por desrespeito ao procedimento legal exigível para suspensão da imunidade às contribuições sociais lançadas, por não atendimento à disposição legal do §10º, do artigo 32, da Lei 9.430/1996, que exige Ato Declaratório Suspensivo de imunidade específico para cada grupo de tributos. O AFRFB se refere diversas vezes ao *Ato Declaratório Executivo 91/2020* ("ADE 91/2020"), lavrado no bojo do PAF 11234.720.082/2020-37, que suspendeu a imunidade tributária específica de impostos, prevista no art. 150, VI, "c" da CF/88, mas não editou qualquer Ato Suspensivo próprio para o presente caso, sendo certo que aquele Ato 91/2020 não se presta a sustentar os lançamentos lavrados no presente processo.

B) No mérito, defendeu a não configuração de descumprimento aos incisos I e II, do art. 14, do CTN, trazendo as seguintes matérias:

(i) Do equivocado e superado entendimento sobre a irregularidade na aplicação de recursos em mercado financeiro, porquanto seja plenamente admissível que uma entidade imune faça aplicações no mercado financeiro sem caracterização de desvio de finalidade, devendo ser perquirido se os resultados das atividades estão sendo aplicados nas finalidades institucionais, como há muito assentado na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do próprio CARF;

(ii) Do equivocado entendimento sobre a irregularidade na aquisição de obras de artes, porquanto a atividade Cultural seja intimamente associada à Educacional, e a Fundação Edson Queiroz possui notável atuação na seara cultural, sediando exposições de arte reconhecidas internacionalmente;

(iii) Da não caracterização de distribuição de patrimônio (art. 14, inc. I do CTN), porquanto a Fundação Edson Queiroz foi integralmente ressarcida das despesas médicas arcadas, o que evidencia a inexistência de qualquer intuito de distribuição de patrimônio ou renda;

(iv) Do equivocado entendimento contábil;

(...)

(v) A ampliação do gasto e a relação com crimes contra a ordem econômica, à medida que a ampliação ilimitada de gastos com a atividade educacional, como pretende a Fiscalização, traria grandes impactos ao mercado educacional, principalmente pela concorrência desleal;

(vi) Da insubsistência da acusação de desvio de finalidade, conforme parecer emitido pelo Núcleo de Apoio Técnico do MPCE que recomendava aprovação das contas de 2015 e 2016 com ressalvas;

(vii) Da omissão do auditor em relação à manutenção do superávit como reserva para contingenciamento, em razão do passivo fiscal existente espalhado nas diversas exações judiciais e administrativas ainda em curso;

(viii) Da omissão em relação ao argumento de inexistência de confissão de desvio de finalidade em virtude da apresentação do Plano de Aplicação de recurso ao MP;

(ix) Do equívoco sobre o fundo patrimonial;

C) A insubsistência da multa qualificada ante à ausência de comprovação de intuito de fraude, sonegação ou conluio;

D) A decadência sobre os lançamentos relativos ao ano-calendário de 2015;

E) Do excesso em relação aos juros e a aplicação de sua incidência a partir do trânsito em julgado da decisão administrativa que confirme a suspensão da imunidade;

1.3 – DO ACÓRDÃO RECORRIDO

15. Examinando as matérias supramencionadas, o Acórdão rejeitou todas as alegações valendo-se dos seguintes fundamentos, respectivamente:

A) Desnecessidade de lavratura de ato prévio de suspensão de imunidade previsto no §10, do art. 32, da Lei 9.430/1996, uma vez que, para contribuições previdenciárias, aplica-se no art. 32 da Lei 12.101/2009 e art. 125 do Decreto 7.574/2011, procedimento pelo qual basta a constatação do descumprimento dos requisitos impostos pela legislação de regência para que sejam lavrados os autos de infração referente ao período, o que foi empreendido pelo AFRFB;

B) Rejeição dos argumentos de defesa pela não configuração de descumprimento aos incisos I e II, do art. 14, do CTN, pelos seguintes fundamentos:

(i) A existência de ativos em valores de extraordinária monta, com aplicação de recursos em mercado financeiro e aquisição de obras de arte, é incompatível com entidade sem fins lucrativos e caracterizam a aplicação de recursos da entidade fora dos objetivos institucionais, caracterizando descumprimento do inciso II, do art. 14, do CTN; que as receitas foram revertidas para aplicações financeiras com intuito de geração de lucro; que a prática de efetuar investimentos no mercado não visa preservar o valor do capital, mas sim maximizar lucro, já que trata-se de mercado com elevado grau de risco; que não há aplicação da integralidade do superávit na consecução dos objetivos institucionais, mas apenas o intuito de enriquecer o próprio patrimônio; que a existência de contingenciamento para passivo tributário já demonstra que a entidade não aplica a integralidade dos recursos nos objetivos estatutários, dispensando comentários; que os recursos gastos com obras de arte se mostram exorbitantes e desvinculados da atividade principal da entidade; que há formas mais acessíveis de desenvolver atividade de arte e cultura; que a aquisição de obras denota finalidade lucrativa em razão da valorização;

(ii) As alegações de defesa não são suficientes para afastar os elementos dos autos que caracterizam o descumprimento do inciso I, do art. 14, do CTN, que demonstram que os serviços contratados destinavam-se ao atendimento de saúde do Sr. Airton José Vidal

Queiroz, representando injustificado favorecimento e caracterização de pagamento de salário indireto e distribuição de dividendos, sendo irrelevante e inefetivo o fato de a Fundação ter sido ressarcida pelo espólio do falecido em 06.09.2019.

C) A FEQ se enquadrou indevidamente como entidade imune utilizando-se do FPAS 639, todos os fatos geradores foram demonstrados nas planilhas juntadas, estando legalmente embasados os créditos tributários lançados, tanto obrigações principais como também obrigações acessórias;

D) Não há decadência sobre o período 01/2015 a 11/2015 pois não houve recolhimento antecipado no período, afastando aplicação do § 4º, do art. 150. Os recolhimentos efetuados foram a cargo do segurado descontadas de suas remunerações, não se aplicando às contribuições a cargo da empresa e às contribuições destinadas a outras entidades e fundos. Ainda, a prática de condutas dolosas em sonegação e fraude impõe aplicação do prazo decadencial do art. 173, inciso I, do CTN;

E) Os fatos narrados demonstram que a FEQ adota condutas concretas e reiteradas de desrespeito às normas tributárias para fruição indevida do direito à imunidade tributária, pois não atende aos requisitos dos incisos I e II do art. 14 do CTN e deixa de cumprir encargos tributários como se entidade imune fosse, evidenciando o dolo/intenção em ocultar a real situação econômica da entidade, o que se amolda nas definições de sonegação e fraude da Lei 4.501/1964.

F) Os juros de mora à Taxa Selic devem incidir sobre o crédito constituído a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento.

2 – RAZÕES DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Após o relato dos procedimentos adotados até a impetração de seu recurso voluntário, a recorrente frisa que houve FATO NOVO, pois o motivo da DESAPROVAÇÃO de suas contas pelo Ministério Público do Ceará foram alterados, com a respectiva mudança de entendimento do referido órgão curador das fundações abrangidas pela imunidade tributária, fato este que confronta totalmente com as conclusões chegadas pela fiscalização, confirmadas pelo acórdão recorrido.

2.1 – O FATO NOVO E O AFASTAMENTO DA ACUSAÇÃO DE DESVIO DE FINALIDADE (INC. II, ART. 14, CTN).

Segundo a recorrente, a acusação fiscal se baseia na “Notificação 0007/2019/25 PmJFOR”, emitida pela Curadoria de Fundações da Promotoria de Justiça do Ministério Público do Ceará (“MPCE”), em que o órgão deu parecer pela desaprovação de contas da FEQ para o ano de 2016, fundado no desvio de finalidade por utilização de recursos fora do escopo das atividades institucionais. Em seu recurso voluntário a mesma traz ao processo a informação de que houve um FATO NOVO, onde a instância superior do Ministério Público do Ceará, mediante um Termo de Ajuste de Conduta – TAC, reformou a decisão inicial do MPCE afastando as acusações supramencionadas, aprovando inclusive modificações estatutárias para assegurar a atuação nos campos da arte e cultura.

Continuando em suas explanações, sob os argumentos de que cabe ao Ministério Público velar pelo cumprimento das obrigações fundacionais, a partir do momento em que o referido órgão fiscalizador dar parecer favorável à FEQ, as suas conclusões devem se sobrepor às acusações fiscais do presente caso, especialmente no que tange à motivação fiscal para acusação de ocorrência de desvio de finalidade institucional, sobejamente narrado, de descumprimento do

inciso II, do art. 14 do CTN, caindo por terra a **conjectura do AFRFB e do** Acórdão recorrido de que a FEQ seria uma entidade que desenvolve atividade econômica e que persegue a finalidade lucrativa, devendo ser extirpadas todas as ilações subjacentes, que alicerçam a acusação fiscal, conforme os trechos de seu recurso, a seguir transcritos:

288. Conforme narrado alhures, as acusações fiscais que fundamentam alegação de descumprimento do inciso II do art. 14 do CTN estão integralmente escoradas na "Notificação 0007/2019/25 PmJFOR", emitida pela Curadoria de Fundações da Promotoria de Justiça do Ministério Público do Ceará ("MPCE"), no Processo Administrativo 09.2017.00000447-3, em que o órgão deu parecer pela desaprovação de contas da FEQ para o ano de 2016 (DOC. 04, juntado em Impugnação), fundado no desvio de finalidade por utilização de recursos fora do escopo das atividades institucionais.

(...)

290. Isto posto, é extremamente relevante reportar aos autos e levar ao conhecimento do Conselheiro Julgador, a título FATO NOVO, que a Fundação Edson Queiroz e o Ministério Público do Ceará firmaram Termo de Ajustamento de Conduta ("TAC"), em 08.07.2021, no bojo do Processo Administrativo 09.2017.00000447-3, em que todas as acusações supramencionadas restaram afastadas pelo *Parquet*. Igualmente, o MPCE também aprovou modificações estatutárias para assegurar a atuação nos campos da arte e cultura.

291. Os documentos que registram os atos que resultaram no TAC encontram-se anexos ao presente Recurso Voluntário, dos quais se requer a juntada a título de prova documental sobre fato superveniente e para contrapor razões posteriormente trazidas aos autos - uma vez que a decisão recorrida igualmente reproduz diversos trechos das colocações do MPCE -, conforme autoriza o art. 16, §4º, alíneas VeV¹.

292. São anexados ao presente Recurso os seguintes documentos: "Despacho PA 09.2017.00000447-3", relatando tratativas para o TAC; "Despacho PA 09.2020.00013287-4", ref. as adequações estatutárias; e o próprio "Termo de Compromisso de Ajustamento de Conduta". Todos os documentos trazem considerações de extrema relevância ao deslinde do presente processo, razão pela qual pede-se vénia para colacionar e destacar trechos. (DOCS. ANEXOS).

293. No "Despacho PA 09.2017.00000447-3" estão relatadas todas as tratativas que resultaram no TAC, tendo o MPCE, dentre outros pontos, reconhecido (i) a imprecisão do Relatório Técnico que inicialmente desaprovou as contas da FEQ por vislumbrar desvio de finalidade institucional na aplicação dos recursos; (iii) a necessidade do contingenciamento realizado pela FEQ para ações fiscais sem que haja comprometimento das atividades; (iv) a possibilidade de exercício de atividade econômica para garantia de sua perpetuidade; (v) necessidade de adequações estatutárias para contemplar as finalidades da FEQ. Vejam-se alguns trechos:

(...)

Os autos foram encaminhados ao Núcleo de Apoio Técnico do Ministério Público do Ceará que, após análise, emitiu o Relatório Técnico nº 187/2018 – CONT. No relatório, foram apontadas distorções quanto à utilização dos recursos da entidade fundacional, uma vez que foi identificado acúmulo desnecessário de recursos financeiros e participações em investimentos no mercado de ações que não seriam destinados à conservação do Patrimônio Social da Fundação.

(...)

O NATEC emitiu o Relatório Técnico 30/2021 – CONT. A leitura do relatório, no entanto, deixou clara a necessidade de realização de ato audiencial amplo com setor jurídico, administrativo e contábil da FEQ. De fato, há pontos nevrálgicos no relatório que não condizem com a realidade da instituição, uma vez que parte do princípio de que a fundação privada goza de imunidade tributária ampla e irrestrita, não podendo ser objeto de ações fiscais.

Infelizmente, a imunidade tributária da fundação privada não foi devidamente regulamentada, o que tem levado a entendimentos distorcidos quanto à tributação de seu patrimônio e do resultado de sua atividade econômica. A lacuna legislativa vem sendo suprida paulatinamente por decisões do STF em repercussão geral, no entanto, o que se observa, é a multiplicação de ações fiscais quanto à cobrança de vários impostos, entre eles IOF e IPTU, por exemplo. Tal realidade que não pode ser negada pelo Ministério Público e seus órgãos ao proferirem suas decisões e pareceres sobre a matéria.

(...)

Restou esclarecido que o Ministério Público reconhece a possibilidade do exercício de atividade econômica por fundação privada, o que é, inclusive, salutar para garantia de sua perpetuidade. No entanto, para a proteção deste patrimônio, até mesmo de ações fiscais, fazia-se necessária a edição de regras mais claras quanto ao investimento do superávit nas finalidades específicas, reconhecendo-se, entre as finalidades *lato sensu*, a conservação e proteção do patrimônio.

Ao final da discussão entre todos os participantes da audiência, ficou acertada a realização de um Termo de Ajustamento de Conduta (TAC) que abrangeria todos os procedimentos acima relacionados referentes às prestações de contas de 2010 a 2019. As prestações de contas seriam aprovadas com as ressalvas constantes no próprio TAC. Em relação à reforma do Estatuto, também chegou-se a um entendimento, razão pela qual, uma vez que esta contemplasse os pontos acordados, eria imediatamente aprovada.

(...)

Desta feita, reconhecendo que os termos do TAC atendem ao interesse público e social, garantindo a aplicação de recursos do superávit nas finalidades *stricto sensu* da FEQ, bem como a proteção de seu patrimônio – finalidade *lato sensu*, DETERMINA-SE a emissão do Termo de Compromisso de Ajustamento de Conduta nos exatos moldes da minuta apresentada pela Fundação Edson Queiroz às fls. 282/285 e sua posterior publicação para que surta todos os seus efeitos legais, em especial a APROVAÇÃO PRESTAÇÃO DE CONTAS objeto deste procedimento, com as ressalvas do próprio TAC, decisão que se estenderá aos demais procedimentos de prestação de contas, nos mesmos moldes.

(...)

294. Em complemento às considerações supra, vejam-se alguns trechos manifestados

pelo MPCE no "Despacho PA 09.2020.00013287-4", referente ao processo administrativo das tratativas para implementação das adequações estatutárias:

A minuta do TAC apresentada demonstra a iniciativa da Fundação Edson Queiroz em reordenar a administração de suas atividades no sentido de dar maior visibilidade à forma de aplicação do seu patrimônio. As medidas propostas possibilitam a manutenção da execução dos projetos nas finalidades e, ainda, um incremento nos investimentos em tais atividades. Observa-se, especialmente, que as propostas adéquam o Estatuto ao Código Civil de 2002, especialmente ao artigo 62, quando delimita e define suas finalidades atendendo ao que foi proposto pelo instituidor no início da década de 1970.

(...)

Neste momento, o desejo da Fundação Edson Queiroz em adequar-se à legislação em vigor é louvável, compreendendo-se, no entanto, que tais ajustamentos não podem ser feitos de forma açodada. A complexidade inerente à sua administração, em vista do volume do patrimônio e da diversidade dos projetos sob sua tutela, demanda decisões baseadas em reflexões e ponderações jurídicas, contábeis e de gestão, sob pena de se tomarem ineficazes ou de trazerem prejuízo ao seu funcionamento. É por esta razão que, embora esta agente ministerial reconheça que haja outras modificações estatutárias pertinentes, satisfaz-se, por ora, com as que lhe são apresentadas. Dado que não foram identificados desvios de finalidade na análise das prestações de contas objetos de outros procedimentos, o cuidado maior do Ministério Público, por ora, é o incremento de instrumentos de proteção do patrimônio do ente, preocupação igualmente externada pelos seus representantes legais. O primeiro passo foi justamente a adequação do artigo 1º de seu Estatuto ao artigo 62 do Código Civil. Repisa-se: trata-se de adequação e, não, de reforma.

Quanto às demais modificações que já haviam sido apresentadas inicialmente, verifica-se que um dos principais motivos para o seu indeferimento inicial foi o até então injustificável acúmulo de patrimônio, sem aplicação nas finalidades fundacionais. No entanto, restou esclarecido que, de fato, a Fundação Edson Queiroz tem um enorme e preocupante passivo tributário, haja vista a inscrição de créditos tributários que vêm sendo discutidos em outras esferas. O superávit identificado pelo NATEC serviria ao propósito, justamente, de garantir o pagamento da dívida, razão pela qual foi sugerida a criação de um fundo de reserva.

(...)

Em face das premissas acima estabelecidas, reconhecendo-se a necessidade de adequação gradual do Estatuto com o fim de não comprometer o funcionamento da Fundação Edson Queiroz, verifica-se que esta proposta de alteração, deliberada e aprovada por unanimidade em reunião extraordinária do Conselho Curador, visa a atualização e adequação do estatuto à legislação vigente e às peculiaridades da própria entidade fundacional, constituindo um passo importante e necessário para que seus trabalhos sejam conduzidos de forma mais eficiente, a garantir o alcance do escopo para a qual foi instituída.

Desta feita, superados os óbices iniciais, **APROVA-SE o novo Estatuto, e AUTORIZA-SE o registro da Ata de Assembleia Geral Extraordinária ocorrida em 11 de maio de 2021, bem como AUTORIZA-SE o registro do novo Estatuto, conforme apresentado pela entidade fundacional.**

(...)

CLÁUSULA QUARTA. A 25ª Promotoria de Justiça de Fortaleza - 1ª Promotoria de Justiça de Tutela das Fundações e Entidade de Interesse Social, mediante assinatura deste TAC, APROVA as Prestações de Contas dos exercícios financeiros 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019, objetos dos PAs N.ºs: 09.2015.00002404-0, 09.2016.00000247-1, 09.2017.00000447-3, 09.2018.00000700-8, 09.2019.00002700-8; 09.2020.00013155-3.

PARÁGRAFO ÚNICO. A 25ª Promotoria de Justiça de Fortaleza comunicará a formulação deste TAC ao Conselho Superior do Ministério Público.

298. No presente caso, de acordo com a própria Curadoria de Fundações do Ministério Público, não há qualquer desvio de finalidade na aplicação de recursos em mercado financeiro e na aquisição de obras de arte. Restou plenamente reconhecido que a Fundação não só pode, mas deve efetuar aplicações financeiras como forma de garantir sua perpetuidade. Restou plenamente acordado que a Fundação possui como finalidade social e objetivo atuar na área da cultura e das artes. Restou acordado que a Fundação criará espaço cultural próprio destinado exclusivamente ao seu acervo de obras de artes. Tais atividades são compatíveis com as finalidades e objetivos sociais da Fundação Edson Queiroz. Deste modo, não há falar em desvio de finalidade para o ano fiscalizado, uma vez que não há controvérsia de que os recursos foram destinados à preservação do patrimônio social da FEQ.

(...)

309. No tratamento de fundações, tal incumbência é dirigida ao Ministério Público, como ensina a doutrina especializada de SABO PAES, o velamento do Ministério Público abrange, entre outros aspectos, "o exame de sua escritura de instituição, da suficiência ou não de seu patrimônio e da sua dotação inicial para o cumprimento dos fins a que se destina, da composição de seus órgãos e da correção de seu funcionamento, da adequação da sua atividade aos fins para os quais foi criada, da legalidade e pertinência dos atos de seus administradores, da eficiente aplicação e utilização dos seus bens e de seus recursos financeiros, tudo a fim de verificar se realizam os seus órgãos dirigentes proveitosa gerência da fundação" (PAES, José Eduardo Sabo. Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários. 9. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 514).

310. Portanto, se o Ministério Público afirma que determinado comportamento da fundação não caracteriza desvio de finalidade, e, ainda mais, manifesta expressamente pela plena legitimidade das atividades desenvolvidas, literalmente consignando não

haver nenhum desvio de finalidade, esse entendimento deve prevalecer! Nada mais cristalino e coerente!

311. Destarte, diante do exposto, deve ser totalmente rechaçada qualquer acusação que esteja escorada em um suposto desvio de finalidade cometido pela FEQ.

Em relação aos argumentos de que o órgão curador, no caso o Ministério Público, reconsiderou e aprovou as contas da FEQ, venho a informar que a relação tributária, no que diz respeito à observância das leis tributárias, independe do entendimento de outros órgãos ou instituições, sendo que cada órgão ou instituição, tem sua esfera de competência delimitada pela Constituição Federal. Portanto, se a administração tributária verificar a ocorrência do fato gerador do tributo, cabe à mesma fazer a autuação dentro dos preceitos legais.

2.2 - DA NÃO CONFIGURAÇÃO DE DESCUMPRIMENTO AO INCISO II, DO ART. 14, DO CTN.

Neste tópico, inicialmente a recorrente rechaça os argumentos apresentados pelo acórdão, onde o referido acórdão afirma que é incompatível com as entidades imunes, altos investimentos no mercado financeiro e também em obras de arte, onde estes argumentos teriam sido categoricamente aprovados pelo Ministério Público, que é o detentor da competência legal para definir o que caracteriza a imunidade e não o auditor fiscal da Receita Federal, mencionando inclusive que é pacífico o entendimento no CARF sobre o investimento de entidades imunes no mercado financeiro, desde que os resultados obtidos sejam revestidos nos objetivos da referida fundação.

No caso, para a recorrente, estas aplicações no mercado financeiro, cujo montante não pode ser limitado subjetivamente pela autoridade fiscal, é uma forma das mesmas sobreviverem, pois, a aplicação – e retorno – de investimentos financeiros visa preservar o patrimônio da entidade, garantindo a perpetuação de suas ações e que estes investimentos também tem o objetivo de cobrir os prejuízos fiscais demonstrados, débitos fiscais e outras aplicações na área de incremento em suas atividades essenciais, cuja a expansão pode ser demasiadamente exorbitantes, pois de alguma forma estaria sendo desleal com o mercado concorrencial de outras instituições congêneres.

No tocante à aquisição de obra de arte, a recorrente discorda também do caráter subjetivo do auditor e do acórdão recorrido, pois, a Fundação Edson Queiroz, conforme vontade do seu instituidor, é uma fundação instituída com o escopo de promover indistintamente o desenvolvimento social, educacional e cultural do Estado do Ceará e da região Nordeste. O principal projeto encampado pela Fundação Edson Queiroz é a Universidade de Fortaleza – UNIFOR, entidade educacional da qual figura como mantenedora. A UNIFOR possui 40 cursos de graduação (2020), tem cerca de 300 salas de aula e 400 laboratórios especializados, com mais de 1.100 professores, sendo 80% mestres e doutores. Já graduou aproximadamente 100 mil alunos e diplomou outros 7 mil pós-graduados. Frisa que no aspecto cultural e artístico, tem o museu localizado na Reitoria da Universidade, com vasto acervo de obras de arte, cineclube, cordelteca e o Teatro Celina Queiroz, reconhecido espaço de divulgação das artes cênicas no estado do Ceará, com capacidade para mais de 300 pessoas.

Finaliza as suas alegações nesta parte do recurso frisando o aspecto cultural com a obtenção das obras de arte, necessárias para o desenvolvimento da cultura, conforme os trechos finais desta parte do recurso, a seguir, transcritos:

48. Portanto, é insofismável o caráter educacional, cultural e assistencial da Fundação Edson Queiroz, de grande importância e profícua atuação visando propiciar o acesso à educação, à arte e à cultura e a participação e desenvolvimento dos cidadãos, assim como o fomento do conhecimento e da formação cultural e social, englobando uma gama irrestrita de pessoas. Adquirir obras de arte para o seu acervo cultural está em total consonância para com as atividades institucionais exercidas pela Fundação Edson Queiroz no fomento de arte e cultura, amplamente previsto em seu Estatuto Social.

49. Diante de todo o exposto, verifica-se que tanto o AFRFB como o Acórdão recorrido se pautaram novamente em parâmetros subjetivos para acusar a Fundação de desvio de finalidade. A atuação na seara cultural está explicitada no seu atual Estatuto Social, a título de adequação em relação ao Estatuto anterior, conforme sobejamente narrado no tópico antecedente.

50. Desta forma, resta demonstrado que a aquisição em obras de arte está totalmente relacionada ao desenvolvimento dos objetivos institucionais da Fundação Edson Queiroz, devendo ser rechaçada a acusação de desvio de finalidade.

51. Assim, restam peremptoriamente rechaçados ambos os argumentos que conformaram a acusação de descumprimento do inciso II, do art. 14, do CTN.

Inicialmente, transcrever-se-á a legislação que disciplina as imunidade tributárias, o que faço, através da transcrição dos trechos iniciais do relatório fiscal atinente à matéria:

2. DA LEGISLAÇÃO RELATIVA A ISENÇÃO/IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

2.1. De acordo o disposto no caput do art.195 da Constituição Federal (CF) de 1988, a Seguridade Social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das contribuições sociais. Por sua vez, o § 7º do art.195 da CF, abaixo transcrito, isenta do pagamento das contribuições sociais (previstas no art.21 da Lei 8.212/91) as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

2.2. Em relação as instituições de **educação e assistência social** a Constituição Federal de 1988 em seu art. 150, inciso VI, alínea "c", § 4º, assim dispõe:

CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das **instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos**, atendidos os requisitos da lei; (...)

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas 7º, "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as **finalidades essenciais** das entidades nelas mencionadas." (Grifou-se)

2.3. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a matéria nos seguintes dispositivos:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - CTN (Lei Nº 5.172, de 25/10/1966)

Art 9º. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

IV - cobrar imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das **instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo**: (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10.1.2001)

(...)

§ 1º O disposto no inciso IV **não exclui a atribuição**, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, asseguratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

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 10.01.2001).

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 à 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. (Grifou-se).

2.4. Analisando os artigos citados do CTN, percebe-se que este prevê, em seu art. 9º, IV, alínea "c", isenção/imunidade das **"instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos"**. Ou seja, os requisitos estabelecidos no art.14 do CTN somente têm aplicação para as entidades sem fins lucrativos, pois as entidades que visam ao lucro sequer fazem jus à imunidade. Os dispositivos elencados no art.14 demonstram que o CTN elegeu como requisito básico para a concessão do benefício a **manutenção de seus objetivos institucionais**, dado que o inciso I afirma que não deve

haver distribuição de patrimônio ou renda, a qualquer título, e o inciso II que **seus recursos devem ser integralmente aplicados na manutenção de seus objetivos institucionais**, o que acaba por obrigar a instituição a não distribuir patrimônio ou renda. Já o inciso III estabelece uma obrigação para verificação do cumprimento dos incisos anteriores.

2.5. Por sua vez, a Lei Nº 12.101, de 27/11/2009 (Lei Ordinária), que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social, veio disciplinar a questão da seguinte forma:

LEI Nº 12.101 DE 27/11/2009 (RELATIVA AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS)

Art. 1º A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta Lei.

(...)

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

I - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações;

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 for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

(...)

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.**

(...)

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

2.6. Conforme se verifica nas normas constitucionais, a isenção/imunidade tem como destinatário um rol bem limitado de instituições. Isto é, os **partidos políticos**, inclusive suas fundações, **as entidades sindicais** dos trabalhadores, **as instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos**, atendidos os requisitos da lei. Não consta da CF/88 menção a imunidade para outras instituições, como por exemplo, às instituições de cultura e de desportos. A CF/88, a propósito, diferencia as atividades de educação, de cultura e de desporto, tendo em vista a forma como estão estruturadas as previsões a esse respeito: o Título VIII, intitulado "**Da Ordem Social**", contém o Capítulo III, que trata "**Da Educação, da Cultura e do Desporto**", dedicando os arts. 205 a 214 à educação, os arts. 215 e 216 à cultura e o art. 217 ao desporto. Portanto, no âmbito constitucional, as áreas de educação, cultura e desporto, conquanto constituam atividades relacionadas, não se confundem.

2.7. Da mesma forma, o Código Tributário Nacional - CTN (Lei Nº 5.172, de 25/10/1966), em seu Art. 9º, Inciso IV, alínea "c", veda expressamente a cobrança de imposto sobre o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das **instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos**, desde que observados os requisitos legais fixados na Seção II do seu Capítulo II.

2.8. Em relação às contribuições para a seguridade social, o dispositivo constitucional sobre imunidade (Art. 195, §7º, CF) determina que são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. Assim como ocorre com a imunidade a impostos prevista no art.150 da CF, o dispositivo constitucional do art. 195, §7º, CF, já transcrito, prevê imunidade (embora nomeada como isenção), aplicável somente as entidades que atendam às exigências previstas em lei. Nos moldes da Lei nº 12.101/2009, existe previsão acerca das pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos cuja finalidade é a prestação de serviços nas áreas **de assistência social, saúde ou educação**. Desse modo, a isenção / imunidade das contribuições sociais se aplica apenas as entidades dedicadas a assistência social, a educação e saúde, desde que atendam aos requisitos previstos em Lei.

Apesar dos argumentos apresentados pela fiscalização no tocante aos vultuosos investimentos no mercado financeiro e também em obras de arte, entendo que os mesmos não são plausíveis, pois, como bem explicitou a recorrente, os investimentos no mercado financeiro seria uma forma de angariar recursos para a manutenção de suas atividades essenciais e no caso, não ficou provado o desvio destes recursos para outros fins. Já os investimentos em obras de arte, seria uma forma de promover o desenvolvimento da educação e cultura, objetivos basilares da Fundação Edson Queiroz, através da Universidade de Fortaleza – UNIFOR, haja vista o caráter educacional, cultural e assistencial da Fundação Edson Queiroz, de grande importância e profícua atuação visando propiciar o acesso à educação, à arte e à cultura e a participação e desenvolvimento dos cidadãos, assim como o fomento do conhecimento e da formação cultural e social, englobando uma gama irrestrita de pessoas.

2.3 - DA NÃO CARACTERIZAÇÃO DE DISTRIBUIÇÃO DE PATRIMÔNIO. ART. ART. 14, I, DO CTN. RESSARCIMENTO TEMPESTIVO À FUNDAÇÃO.

Para a recorrente, a partir do momento em que foi demonstrado nos autos o ressarcimento do pagamento das despesas hospitalares, por engano contábil, feitas em nome do seu então presidente nos anos de 2015, 2016 e 2017, não teria mais razão para que se mantivesse a acusação de distribuição de recursos. Ainda para a recorrente, o erro material, quando corrigido tempestivamente, não enseja sanção ao contribuinte, pois existiu a imediata reparação e o afastamento de situação que ensejaria a suspensão da imunidade, ponderando a inexpressividade dos valores em questão – R\$ 1.164.181,88 – frente ao patrimônio da Fundação Edson Queiroz e ao patrimônio pessoal do próprio Presidente, onde o pagamento das despesas médicas em nenhum momento foi realizado no intuito de distribuir patrimônio, pois, como bem constatou a fiscalização, o Sr. Airton José Vidal Queiroz possuía recursos muito mais do que suficientes para arcar com aqueles pagamentos.

É ponto pacífico pela fiscalização e pela recorrente o pagamento das despesas médicas para o então diretor presidente da instituição e também a devolução das referidas despesas médicas após o início da ação fiscal, conforme os trechos do relatório fiscal, a seguir apresentados:

6.22. Como acima demonstrado, a FEQ por vontade livre e consciente contratou e/ou pagou despesas pessoais de tratamento de saúde do seu dirigente máximo, ao longo de três anos consecutivos (2015, 2016 e 2017), ainda que este possuísse em cada um desses anos-calendário rendimentos infinitamente superiores a esses dispêndios. Ou seja, tratou-se de pura liberalidade praticada pela Fundação Edson Queiroz que, de modo algum, redundava em dívida do espólio do Sr. Airton José Vidal Queiroz.

6.23. Do mesmo modo, as transferências bancárias efetuadas à FEQ pelos herdeiros do seu ex-presidente, efetuadas somente depois da partilha dos bens e, ainda, somente após o início das auditorias fiscais da RFB (previdenciária datada de 21/12/2018 e tributos internos datada de 13/05/2019) e da lavratura de intimação específica pelo fisco federal (TIF 01/2019, datado de 30/07/2019) questionando as despesas em tela, igualmente se configuram em mera liberalidade daqueles herdeiros, e não tem o condão de modificar a situação Irregular pretérita verificada pelas auditorias fiscais em relação aos três anos fiscalizados (2015, 2016 e 2017).

6.24. O que pretendem os herdeiros do Sr. Airton José Vidal Queiroz com os pagamentos efetuados, lembrando que o Sr. Edson Queiroz Neto se tomou membro vitalício do Conselho Curador da Fundação Edson Queiroz após o falecimento do seu pai, e exerce atualmente o cargo de Chanceler da UNIFOR, conforme ATA da Assembleia Geral Extraordinária datada de 01/08/2017 (doc.anexo), é afastar a suspensão das imunidades tributárias previstas nos Art.195, § 7º e Art.150, inciso IV, alínea c, ambos da Constituição Federal e no Art.9º, inciso IV, alínea c, da Lei nº 5.172/66 (CTN), posto que os pagamentos das despesas sob exame; durante três anos-calendário consecutivos, 2015, 2016 e 2017, configuram de maneira clara e inequívoca o descumprimento do requisito previsto no art.14, inciso I, da Lei 5.172/66 (CTN), vital para o gozo do benefício das imunidades tributárias pleiteadas pela FEQ. Conforme aduz o inciso I do art.14 do CTN, não pode haver distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou da renda, a qualquer título, como foi claramente o caso em questão.

Sobre o tema, tem-se a súmula CARF nº 33, que reza:

Súmula CARF nº 33

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

No tocante aos elementos apresentados relacionados ao motivo que levaram à demora no ressarcimento dos valores, onde foi feita a comunicação ao espólio do suposto erro, em 23/08/2017, cuja resposta se deu em 12/09/2017, com o início do procedimento fiscal em 20/12/2018, entendo que caberia à contribuinte, corrigir o suposto erro antes do início de qualquer procedimento fiscal, independente da conclusão do processo de inventário, coisa que a contribuinte não o fez, já que o início do procedimento fiscal se deu em mais de um ano após a detecção do erro.

Portanto, considerando o reconhecimento da falha pela recorrente, com a respectiva devolução dos valores devidos, porém, após o início do procedimento fiscal, entendo que agiu certa a fiscalização ao autuar a contribuinte pelo não cumprimento dos requisitos legais para a obtenção do benefício fiscal da exclusão das contribuições previdenciárias devidas.

Diante do exposto, nesta parte do recurso voluntário, estando os fundamentos apresentados na decisão de primeira instância estritamente de acordo com o entendimento deste julgador, adoto-os como minhas razões de decidir, o que faço com a transcrição dos tópicos relacionados da referida decisão, a seguir apresentados:

No caso dos autos, não se constata que a auditoria fiscal teria invadido a competência do Ministério Público em relação aos procedimentos adotados quando constatado o descumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN, por entidades beneficentes de assistência social.

Tanto o art. 32 da Lei nº 9.430/1996 (IRPJ e tributos reflexos), quanto o art. 32 da Lei nº 12.101/2009 (contribuições sociais) estabelecem os procedimentos a serem adotados quando se constata o descumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN.

Neste caso concreto, os procedimentos utilizados para suspensão de imunidade/isenções de contribuições sociais (§ 7º do art. 195 da CF/1988), uma vez constatado o descumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN, encontram-se previstos na Lei nº 12.101/2009, 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.*

E nos termos da Lei nº 11.457/2007, art. 6º, inciso I alínea "d", os Auditores Fiscais no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, têm competência para examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal.

A obrigatoriedade de manter a regular contabilização das receitas e despesas (art. 14, inciso III do CTN) foi instituída de modo a possibilitar à Administração Tributária verificar se a instituição não possui fins lucrativos, como determina a legislação.

E havendo desatendimento a qualquer dos requisitos dos incisos do artigo 14 do CTN, a finalidade mercantil estará configurada, tendo como consequência a suspensão, por parte da Administração Tributária, da imunidade/isenção do sujeito passivo. Assim, afasta-se tal alegação.

(...)

No tópico 6.16 do Relatório Fiscal, foram listadas as notas fiscais relativas aos serviços prestados ao Sr. Airton José Vidal Queiroz, presidente da FEQ, as quais atestam que as despesas foram pagas pela Fundação Edson Queiroz ao longo dos anos de 2015, 2016 e 2017, no montante de R\$ 1.164.181,88.

Ou seja, resta materializado, nos autos, que a FEQ contratou as empresas Saúde Residence-Atendimento Médico Ltda, Sênior Assistência Médica Ltda, SMTA Médicos Associados Ltda e Vida e Família Serviços Ltda e pagou por serviços médicos prestados em favor do seu Presidente Sr. Airton José Vidal Queiroz, em total desacordo com o disposto no inciso I, art. 14 do CTN.

No meu entender, esses pagamentos representam injustificado favorecimento ao Presidente da Entidade e se caracterizam em verdadeiros salários indiretos pagos com recursos da Fundação Edson Queiroz, impropriamente direcionados para a cobertura de despesas médicas em favor do seu dirigente Sr. Airton José Vidal Queiroz.

Importa destacar que o Sr. Airton José Vidal Queiroz possuía recursos financeiros suficientes para suportar suas próprias despesas com saúde, conforme relato fiscal, nos seguintes termos:

6.18. Por outro lado, vale registrar que o exame das declarações de imposto de renda pessoa física do Sr. Airton José Vidal Queiroz, referentes aos três anos-calendário de 2015, 2016 e 2017, revela que apesar do valor total das despesas contratadas e/ou pagas pela FEQ para tratamento de saúde do seu Presidente ser bastante elevado (R\$ 1.164.181,88), é ao mesmo tempo insignificante se comparado ao somatório dos rendimentos tributáveis, isentos ou não-tributáveis ou sujeitos à tributação exclusiva/definitiva, declarados a RFB em cada um dos anos-calendário.

Todos esses fatos corroboram as conclusões da auditoria fiscal de que resta evidente que a Fundação Edson Queiroz, por vontade própria, livre e consciente, decidiu contratar e pagar por serviços médicos que foram prestados de forma individualizada e exclusiva ao seu diretor-presidente, ao longo dos anos 2015, 2016 e 2017. Ou seja, a FEQ pagou despesas que sequer lhe diziam respeito, mesmo o Sr. Airton José Vidal Queiroz tendo recursos suficientes para suportar tais gastos.

Tais fatos foram inclusive reconhecidos pela própria FEQ quando afirmou que foi realizado o reembolso dos valores pagos para o tratamento de saúde do seu Presidente, o que significa verdadeira confissão de que realmente as referidas despesas foram pagas indevidamente.

Registre-se ainda que essas constatações fáticas configuram também descumprimento do § 4º, art. 6º do Estatuto Social da Fundação, que assim dispõe: *A Fundação não distribui resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto, inclusive aos instituidores, mantenedores, dirigentes e membros integrantes de sua administração, (grifou-se).*

Diante desse cenário, é certo que não se trata de mero equívoco administrativo como afirmado pela defesa.

No que diz respeito à alegação de não houve desfalque do patrimônio da Entidade porque os valores foram integralmente ressarcidos à Fundação pelo Espólio do Sr. Airton José Vidal Queiroz, o que, no entendimento da defesa, afastaria a caracterização de descumprimento do inciso I do art. 14 do CTN, e evidenciaria a inexistência de qualquer intento no sentido de distribuir patrimônio e renda, prestigia-se aqui o entendimento da auditoria fiscal no sentido de os fatos comprovam o descumprimento do inciso I do art. 14 do CTN (...), pois *uma vez descumprida essa condição, ela não é corrigida pelo fato de ter sido promovido o alegado reembolso dos valores em 06/09/2019 após o início dos procedimentos fiscais realizados pela Receita Federal(...)*".

Com isso, tem-se que as transferências bancárias efetuadas a FEQ pelos herdeiros do Sr. Airton José Vidal, efetuadas depois da partilha dos bens e depois de iniciada a auditoria fiscal e da lavratura de intimação específica pelo Fisco (TIF 01/2019, de 30/07/2019) questionando as despesas em tela não têm o condão de modificar a situação irregular pretérita verificada.

Pelo exposto, conclui-se que os fatos configuram claramente descumprimento pela Fundação Edson Queiroz do requisito previsto no Inciso I, art. 14 do CTN (Lei nº 5.172/1966), o qual expressamente proíbe a distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou das rendas das entidades beneficentes, a qualquer título, situação essa claramente demonstrada neste caso concreto. Afastam-se as alegações da defesa.

2.4 - DO EQUIVOCADO ENTENDIMENTO CONTÁBIL.

Levando em consideração o entendimento da fiscalização de que os investimentos em aplicações financeiras e em obras de arte eram de grande monta e que a DRJ, apenas ratificou as informações apresentadas pela fiscalização, a recorrente arguiu sobre a ausência de classificação de obra de arte como investimento, sobre o montante aplicado no objetivo estatutário e a composição dos gastos nos objetivos estatutários (EDUCAÇÃO X CULTURA), além de tecer considerações gerais sobre os gastos e índices de liquide, conforme os trechos de seu recurso, a seguir, transcritos:

133. Portanto, cultura e educação são áreas que se inter-relacionam, sendo aquela ferramenta para contribuir para a formação de um cidadão em sua totalidade. É de se lamentar cogitar punir a aplicação de recursos em cultura, sob o argumento que a fundação só poderia aplicar em educação, já que a própria LDB vincula educação à cultura. Ademais disso, a atuação em cultura está prevista no estatuto da FEQ e mais do que explícita nas atividades desenvolvidas, não havendo qualquer desvio de finalidade.

134. Dito isso, deve-se esclarecer que não há nenhuma legislação ou norma contábil que afirme que obra de arte deve ser considerada como investimento. Na verdade, todos os bens devem ser avaliados contabilmente dentro de determinado contexto operacional, é isso que prevêm as normas contábeis.

(...)

136. A classificação vai depender do objeto da empresa e da intenção que se tem na aquisição do bem. Se for uma concessionária, o carro será contabilizado como "estoque", se for para uso de uma determinada empresa, será contabilizado como ativo imobilizado. Se o veículo for um bem de colecionador cuja aquisição ocorreu visando a valorização para a posterior comercialização, o bem deve ser contabilizado como investimento.

137. Em resumo, ao contrário do que o auditor afirma, A CONTABILIDADE NÃO É UMA CIÊNCIA EXATA! A classificação contábil do bem deve ser OBRIGATORIAMENTE realizada dentro do contexto operacional.

(...)

141. Ora, conforme descrito no Estatuto, a CULTURA faz parte da atividade da Entidade! Ademais, no próprio cartão CNPJ - EMITIDO PELA PRÓPRIA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - há essa informação. Assim, ao contrário da afirmação do auditor fazendário, as obras de artes NÃO podem ser classificadas contabilmente como investimento.

142. Em conformidade com o previsto no art. 179, IV, da Lei nº 6.404/76, os bens corpóreos adquiridos e destinados à manutenção das atividades da companhia, devem ser classificados como ativo imobilizado. Segue novamente o trecho legal:

(...)

159. O auditor fazendário afirma em diversos momentos que a FUNDAÇÃO não aplica os resultados financeiros em seus objetivos institucionais. Tal afirmação não encontra respaldo nos demonstrativos contábeis, até por isso a Fiscalização tenta emplacar a tese que o valor alocado na cultura NÃO faz parte da atividade da FUNDAÇÃO, como se tratasse de uma atividade estranha aos objetivos institucionais, QUANDO ESSA ESTÁ EXPLÍCITA EM SEU ESTATUTO.

(...)

166. Conforme demonstrado no quadro acima, no ano de 2016 a FEQ gastou R\$ 814.238.000,00 em seus objetivos institucionais e obteve uma receita de educação de apenas R\$ 415.516.000,00, ou seja, quase a metade do valor gasto. Por isso, teve que usar quase toda receita financeira, correspondendo a R\$ 364.35.000,00, para honrar seus compromissos.

167. Em 2015, foi necessário recorrer a aproximadamente 45% das receitas financeiras (R\$ 114.705.000,00).

168. Dessa forma, não há margem para dúvidas que as receitas financeiras auferidas são utilizadas para o desenvolvimento dos objetivos institucionais da FUNDAÇÃO, qual seja: EDUCAÇÃO E CULTURA, respectivamente nessa ordem, conforme explicado a seguir.

(...)

173. Conforme apresentado anteriormente, o valor destinado às obras de artes totalizara R\$ 284.996.000,00, enquanto os valores gastos com educação totalizaram mais de R\$ 518.942.000,00.

174. Dessa forma, se o que define a atividade "principal" é o valor gasto no período, devemos então considerar - ao analisar os demonstrativos contábeis da FEQ - que a atividade educacional é a atividade principal da Entidade, haja vista que foi a atividade que recebeu a maior quantidade de recursos financeiros.

(...)

176. Dados os elementos descritos nos itens anteriores, é possível afirmar que se não fosse as receitas financeiras a FUNDAÇÃO não conseguiria honrar suas obrigações ordinárias, como exemplo a folha de pagamento, encargos sociais, limpeza dentre outras, haja vista que houve "prejuízo" (déficit) operacional.

177. Ademais, seria impraticável também realizar qualquer tipo de reforma estrutural ou até mesmo comprar livros ou adquirir qualquer acervo cultural, uma vez que a receita operacional seria insuficiente. No exercício de 2017 seria ainda pior, haja vista que houve déficit do exercício (e não somente operacional), veja:

RECEITA/DESPESA/CUSTO	2015	2016	2017
RECEITAS	761.494	824.178	733.157
DESPESAS/CUSTOS	-326.047	-522.557	-767.786
SUPERÁVIT/DÉFICIT	435.447	301.621	-34.629

Fonte: ECD 2015, 2016 e 2017.

(...)

181. Em relação aos índices de liquidez, é completamente inócua a discussão.

Conforme mencionado anteriormente, não compete ao ente fazendário julgar se o índice de liquidez é alto ou baixo, se é bonito ou feio. Destaca-se que compete ao MP o velamento das FUNDAÇÕES, em detrimento a Receita Federal do Brasil.

(...)

182. De toda sorte, alguns pontos devem ser esclarecidos:

d. Não houve destinação de qualquer receita operacional em aplicação financeira ou qualquer outro investimento. Ou seja, não há um centavo "aplicado" em investimentos.

e. Todos os valores investidos possuem como origem a rentabilidade do próprio investimento. Ademais, em nenhum ano analisado houve sequer reinvestimento integral das receitas financeiras!

f. Está mais do que provado que parte das receitas financeiras são utilizadas na educação e na cultura, ou seja, nas atividades estatutárias.

183. Observa-se que, igualmente à diversas alegações apresentadas contra a Notificação Fiscal, nenhuma das alegações e afirmações supracitadas foram mencionadas pela autoridade fiscal. A argumentação da fiscalização se restringe à absurda premissa que arte não é cultura e, a partir daí, constrói uma argumentação financeira falaciosa ou distante da realidade.

2.5 - A AMPLIAÇÃO DO GASTO E A RELAÇÃO COM CRIMES CONTRA A ORDEM ECONÔMICA.

Nesta parte do recurso, a recorrente demonstra que a aplicação de seus recursos, tem que obedecer as leis econômicas de mercado, inclusive no tocante à práticas que levem a caracterizar a concorrência desleal. Para a recorrente, todos os tipos de gastos tem que ser pormenorizadamente analisados, pois existe todo um procedimento legal a seguir, a fim de evitar a ocorrência de práticas desleais de mercado, conforme os trechos a seguir apresentados:

190. No âmbito educacional, a expansão da oferta de ensino não pode eliminar a concorrência. Por essa razão, a FEQ não pode comprar de modo indiscriminado novos estabelecimentos. Outra política que também pode desequilibrar o mercado é oferta de descontos e bolsas de modo excessivo. Logo, a concessão de bolsas integrais a todos os estudantes da FEQ, poderia resolver o suposto problema de excesso de superávit destacado pela fiscalização, mas certamente seria denunciada ao MP e pelos concorrentes sob argumento de quebra de mercado e/ou concorrência desleal, o que, inclusive, já se observou com outras instituições no estado de Minas Gerais.

191. O que se quer destacar é que a ampliação do gasto do ente privado, assim como ocorre no poder público, depende de projetos adicionado ao elemento de não impactarem negativamente o mercado educacional. O TAC firmado com o MPCE abarca os cuidados necessários para utilização dos recursos, de modo que não cause concorrência desleal.

Essa situação de ampliação moderada da educação, também justifica o incremento setor cultural, já que esse também possui guarida no estatuto da FEQ.

Apesar de não concordar com os argumentos da recorrente de que vultosos investimentos na ampliação da unidade de ensino, venham a prejudicar a concorrência e leis do

mercado concorrencial, conforme demonstrado anteriormente, com a respectiva retenção dos recursos, com os referidos investimentos no mercado financeiro e em obras de arte, entendendo que os referidos investimentos não afetam seu caráter de entidade imune e por conta disso, não tecerei mais comentários sobre o tema.

2.6 - DA DESCONSIDERAÇÃO EM RELAÇÃO AO CONTINGENCIAMENTO NECESSÁRIO.

Inicialmente a recorrente alega que o contingenciamento de recursos foi aprovados em definitivo pelo Ministério Público e que as considerações do auditor, confirmados pela DRJ, de que suas explicações para o contingenciamento seria para pagar tributos, não merecem prosperar, pois ao longo de suas explicações, tentou demonstrar que os referidos valores se tratavam de reservas para pagamentos de possíveis processos fiscais em andamento, conforme os trechos de seu recurso, a seguir transcritos:

195. Imperioso estabelecer que o mencionado superávit encontrado pela fiscalização não se destina ao pagamento de tributos, mas, sim, a compor reserva de contingência, em razão de passivo fiscal existente, acumulado em litígios tributários ainda em curso, tanto na esfera Administrativa, como também na esfera Judicial.

196. A contingência abrange a adequada identificação, avaliação de risco e tratamento contábil dos passivos, conformando-se como tarefa complexa e absolutamente necessária à entidade. A avaliação criteriosa dos passivos possibilita a mitigação de riscos a eles associados, fornecendo a visibilidade necessária quanto à potencial ocorrência de eventos que possam impactar as atividades institucionais, bem como a adoção de medidas de gerenciamento dos riscos.

197. Isto é, o contingenciamento dos passivos, em verdade, assegura a perpetuação das atividades desenvolvidas e objetivos institucionais da entidade fundacional, uma vez que garantirá as condições necessárias de quitação, na hipótese de não lograr êxito em suas defesas, sem o risco de ter de fechar as portas.

(...)

201. A FEQ possui um passivo tributário que extrapola a ordem de R\$ 1.761.767.423,56 (um bilhão, setecentos e sessenta e um milhões, setecentos e sessenta e sete mil, quatrocentos e vinte e três reais e cinquenta e seis centavos) em ações que tramitam no âmbito administrativo e judicial versando sobre matérias de direito diversas, envolvendo ADI nº 2028,2228, 2036 e 2621, Recurso Extraordinário (RE) 566.622, bem como a ADI 1802. O referido contingente ainda não contabilizou os lançamentos oriundos da presente Fiscalização, que, somente a título de IRPJ e "tributos reflexos", acresce mais de R\$ 500.000.000,00 (quinhentos milhões de reais), para além dos lançamentos de contribuições previdenciárias, que somam mais R\$ 400.000.000,00 (quatrocentos milhões de reais) conformando-se, atualmente, num passivo tributário de quase R\$ 2 bilhões de reais.

202. A reserva dos valores envolvidos é medida necessária devido à insegurança jurídica existente em relação às contribuições sociais, pois ainda existe divergência de entendimento em nossos tribunais quanto os requisitos para usufruir da imunidade prevista no artigo 195, §7º da Constituição Federal.

(...)

207. Assim, por várias perspectivas, verificar-se-á que é minimamente prudente realizar a reserva dos valores envolvidos nessas ações, devido à alta insegurança jurídica existente no país. Desse modo, parte do superávit detectado, ainda à época da

Fiscalização, destina-se a fazer frente ao referido passivo, que deverá ser corrigido após a lavratura de exações.

208. Desse modo, em observância à prudência orçamentária, tem-se que realizar contingenciamento, como já é feito pela instituição, o que foi totalmente acatado pela Curadoria de Fundações do Ministério Público do Ceará.

Concordo com os argumentos da recorrente no sentido de que, apesar da instituição ser obrigada a aplicar todo o seu resultado nas atividades institucionais, a mesma também deve fazer contingenciamento para suprir supostas necessidades futuras de recursos, pois, somente assim, poderá ser garantida a perpetuação da entidade.

2.7 - DA OMISSÃO EM RELAÇÃO AO ARGUMENTO DE INEXISTÊNCIA DE CONFISSÃO DE DESVIO DE FINALIDADE EM VIRTUDE DA APRESENTAÇÃO DO PLANO DE APLICAÇÃO DE RECURSO AO MINISTÉRIO PÚBLICO.

Para a recorrente, a assinatura de TAC junto ao Ministério Público, em nenhum momento pode ser considerado como confissão de não aplicação de recurso nos fins sociais da FEQ, como absurdamente foi afirmado na Notificação Fiscal (§90) distorcendo a realidade dos fatos e que havia recurso da FEQ requerendo reforma integral da manifestação proferida pelo Núcleo Técnico do MPCE que reprovava as contas. No caso, a apresentação de Plano de Aplicação de forma alguma representa anuência com aquelas acusações que haviam sido apresentadas, e sim o cumprimento de uma obrigação imposta pela própria Promotoria conforme a notificação enviada.

De fato, conforme explicitado pela recorrente, entendo que a assinatura de TAC junto ao Ministério Público, em nenhum momento pode ser considerado como confissão de não aplicação de recurso nos fins sociais da FEQ. No caso, entendo que o referido TAC foi uma forma de correção de supostas ações que de alguma forma não estariam atendendo aos fins constitucionais, nos moldes do órgão fiscalizador.

2,8 - DO EQUÍVOCO SOBRE O FUNDO PATRIMONIAL.

Para a recorrente, igualmente nos tópicos anteriores, as considerações postas pela FEQ em relação à formação de um fundo patrimonial, no intuito de afastar as acusações do AFRFB, de certa forma perdem o objeto quando o MPCE chancela a necessidade de preservação de patrimônio líquido como forma de garantia da perpetuidade do patrimônio social, sem que haja qualquer desvio de finalidade. No caso, para a recorrente, a figura do fundo patrimonial não é específica para o poder público, inclusive, a Fundação poderia até lançar mão desse recurso, mas, por prudência, para evitar questionamentos por parte da Receita Federal, espera o amadurecimento no cenário legislativo.

Quanto ao fundo patrimonial, conforme as explanações apresentadas pela recorrente, confirmadas pelo parecer do Ministério Público, entendo ser cabível, porém dentro dos limites da razoabilidade e desde que não fuja dos objetivos basilares de uma fundação que goze dos benefícios da imunidade tributária.

2.9 - DA NULIDADE DO LANÇAMENTO ATINENTE ÀS BOLSAS DE ESTUDOS. INEXISTÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DO FATO GERADOR.

Segundo a recorrente, a fiscalização não foi precisa ao não apresentar informações suficientes a caracterizar a hipótese de incidência, pois, tão somente efetuou os lançamentos, sem tecer as considerações pelas quais entende que os requisitos legais para isenção teriam sido desatendidos, apontando apenas o tipo legal. No caso, a recorrente discorda do fato em que o fiscal autuante discorre, sem nenhuma informação que ateste a veracidade do afirmado, que as bolsas de estudo não eram extensíveis a todos os funcionários, sendo que, para que o referido vício fosse sanado, seria necessário que a fiscalização promovesse nova diligência ou solicitasse novos elementos de prova, conforme os trechos do recurso da contribuinte, a seguir transcritos:

219. Em síntese, os lançamentos de contribuições previdenciárias estão fundados sob a premissa de que os valores relativos às bolsas de estudo (cursos de graduação e de pós-graduação) para empregados e dependentes foram concedidos em desacordo com a legislação, Lei nº 8.212/1991, art. 28, § 9º, alínea "t", com a redação do art. 15 da Lei nº 12.513/2011, portanto, considerados como salário de contribuição.

220. O primeiro ponto a ser observado é o de que o lançamento não apresentou informações suficientes a caracterizar a hipótese de incidência, pois tão somente efetuou os lançamentos, sem tecer as considerações pelas quais entende que os requisitos legais para isenção teriam sido desatendidos. Isto é, o AFRFB deixou de discorrer sobre as circunstâncias que afastariam a hipótese de não incidência prevista na legislação, mas tão somente apontou o tipo legal.

221. A hipótese de exclusão prevista no art. 28, §9º, "t" da Lei 8.212/90 desde que cumprido os requisitos ali expostos, mais precisamente: *"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"*.

222. No caso, poderia o AFRFB promover lançamento sobre essa rubrica, mas teria de identificar que o curso superior não possuía qualquer relação com as atividades desenvolvidas na FEQ, ou tão somente que não era extensível a todos os dirigentes e empregados. Contudo, isso não foi empreendido, analisando o Relatório Fiscal é possível verificar que o AFRFB não se desincumbiu desse ônus.

(...)

225. É justamente o que se verifica no caso em tela. Não há a devida motivação exigida para caracterização da hipótese não contemplada pela legislação. Por este motivo, deve ser reconhecida a insubsistência dos lançamentos de contribuições previdenciárias que tenham como base de incidência os valores concedidos a título de bolsas de estudo, maculado por vício material, uma vez que, para que fosse sanado o vício, seria necessário que a Fiscalização promovesse nova diligência ou solicitasse novos elementos de prova.

Da análise dos autos, percebe-se que a autuação foi devido ao entendimento da autoridade fiscal de que os cursos oferecidos de graduação e pós graduação não estavam compreendidos dentro das hipóteses de isenção e também pelo fato de que a contribuinte, ao ser intimada, não prestou informações completas que atendessem aos requisitos legais para a concessão das referidas bolsas de estudo, como por exemplo, a comprovação de que atendia às condições impostas nos itens 1 e 2 do item t do § 9º do art.28 da lei 8.212/91.

Inicialmente, vejamos os “prints” de uma das telas da parte do relatório fiscal, a partir das fls. 148, onde é feita a descrição de cada infração, sendo que a fiscalização, frisa “em vermelho”, o principal motivo da autuação, que seria a concessão de bolsas de estudos para funcionários e dependentes, em cursos de GRADUAÇÃO e de PÓS GRADUAÇÃO”, conforme,

a justificativa do relatório fiscal, FRISANDO o fato de que BOLSA DE GRADUAÇÃO e de PÓS GRADUAÇÃO não dariam direito à isenção, a seguir transcrita:

12.1.3. INFRAÇÃO: DESCARACTERIZAÇÃO DE ENTIDADE ISENTA/IMUNE RUBRICA DE EMPREGADO NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO BOLSA DE ESTUDO PARA DEPENDENTES DE EMPREGADO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO CURSO DE GRADUAÇÃO VER PLANILHA ANEXA: Esta infração traz o lançamento das contribuições previdenciárias a cargo da empresa (INSS/Parte Patronal), em conformidade com o art. 22, inciso I da Lei 8.212/91 (com redação dada pela Lei 9.876/99), incidente sobre os valores relativos a bolsa de estudo (curso de graduação de nível superior) para os dependentes dos segurados empregados da empresa, em desacordo com a legislação (Lei nº 8.212/1991, art. 28, § 9º, alínea "t", com a redação do art.15 da Lei nº 12.513/2011), considerados salários de contribuição (base de cálculo). Os valores das bolsas para dependentes foram verificados no Relatório "*Relação de Bolsas Dependentes de Funcionários e Professores – 2015 a 20017*" apresentado pela empresa, que segue anexo. O arquivo "*Planilha - BC- Bolsa Dependente dos Funcionários*" traz os valores mensais por empregado e o total na competência, que serviu de base para o lançamento deste auto. Valores não forma informadas em GFIP (FPAS 639-Imune) e não oferecidas a tributação, em face do enquadramento indevido da empresa como entidade Isenta/Imune. Alíquota utilizada: 20% (vinte por cento). Código de Receita: "**2141 – Contribuição Patronal – CP – Contribuição Empresa/ Empregador**". O total do lançamento consta no Demonstrativo de Apuração e Demonstrativo de Multa e Juros de Mora que seguem em anexo.

12.1.4. INFRAÇÃO: DESCARACTERIZAÇÃO DE ENTIDADE ISENTA/IMUNE RUBRICA DE EMPREGADO NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO BOLSA DE ESTUDO PARA FUNCIONÁRIOS E PROFESSORES EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO VER PLANILHA ANEXA: Esta infração reporta-se ao lançamento das contribuições previdenciárias a cargo da empresa (INSS/Parte Patronal), em conformidade com o art.22, inciso I da Lei 8.212/91 (com redação dada pela Lei 9.876/99), incidente sobre os valores relativos a bolsa de estudo (cursos de pós-graduação) para segurados empregados (funcionários e professores) da empresa, em desacordo com a legislação (Lei nº 8.212/1991, art. 28, § 9º, alínea "t", com a redação do art.15 da Lei nº 12.513/2011), considerados salários de contribuição (base de cálculo). Os valores das bolsas de estudo foram verificados no Relatório "*Relação de Bolsas Pós-Graduação Funcionários e Professores – 2015 a 20017*" apresentado pela empresa, que segue anexo. O arquivo "*Planilha – BC - Bolsa Funcionários -Pós-Graduação*" traz os valores mensais por funcionário e o total geral na competência, que serviu de base para o lançamento deste auto. Valores não forma informadas em GFIP (FPAS 639-Imune) e não oferecidas a tributação, em face do enquadramento indevido da empresa como entidade Isenta/Imune. Alíquota utilizada: 20% (vinte por cento). Código de Receita: "**2141 – Contribuição Patronal – CP – Contribuição Empresa/Empregador**". O total do lançamento consta no Demonstrativo de Apuração e Demonstrativo de Multa e Juros de Mora que seguem anexos.

12.1.5. INFRAÇÃO: DESCARACTERIZAÇÃO DE ENTIDADE ISENTA/IMUNE RUBRICA DE EMPREGADO NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO BOLSA DE ESTUDO PARA FUNCIONÁRIOS E PROFESSORES EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO CURSO DE GRADUAÇÃO VER PLANILHA ANEXA: Esta infração reporta-se ao lançamento das contribuições previdenciárias a cargo da empresa (INSS/Parte Patronal), em conformidade com o art.22, inciso I da Lei 8.212/91 (com redação dada pela Lei 9.876/99), incidente sobre os valores relativos a bolsa de estudo (cursos de graduação superior) para segurados empregados (funcionários e professores) da empresa, em desacordo com a legislação (Lei nº 8.212/1991, art. 28, § 9º, alínea "t", com a redação do art.15 da Lei

Continuando em suas argumentações, a fiscalização tece o seu entendimento pormenorizado em relação aos motivos que levaram à autuação da contribuinte, entre eles, o fato de que as referidas bolsas de estudos deveriam ser relacionadas à educação básica de empregados e seus dependentes e à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei no 9.394/1996, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, respeitadas ainda as condições impostas nos itens 1 e 2 do item t do § 9º do art.28 da lei 8.212/91, conforme os itens 12.4, 12.5 e 12.7 do referido relatório, a seguir transcritos:

12.4. Em relação aos valores lançados relativos a bolsas de estudo, considerados salários de contribuição, efetuamos a seguintes considerações. Segundo a Lei nº 8.212/1991, art. 28, § 9º, alínea "t", com a redação do art. 15 da Lei nº 12.513/2011), abaixo transcrita, não integra o salário de contribuição o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise: a) à educação básica de empregados e seus dependentes; e b) à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei no 9.394/1996, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa.

respeitadas ainda as condições impostas nos itens 1 e 2 do item T do § 9º do art.28 da lei 8.212/91.

Lei nº 8.212/1991

Art 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins esta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

(...)

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011) (grifado).

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior; (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011).

12.5. A Lei nº 9.394/1996 (lei de diretrizes e bases da educação nacional) com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.741/2008, classifica a composição dos níveis escolares em educação básica (educação infantil, ensino fundamental e ensino médio) e superior. Ressalte-se que, pela Lei nº 11.741/2008, que promoveu alterações e inclusões no Capítulo III da Lei nº 9.394/1996, foi inserida a Educação Profissional Tecnológica de Graduação e Pós-graduação, ao lado dos demais cursos superiores, com os quais não se confunde.

(...)

12.7. Tendo em vista a Fundação Edson Queiroz concedeu bolsas de estudo (graduação/pós-graduação) a empregados/professores/diretores e seus dependentes, a auditoria fiscal intimou a empresa, através dos Termos de Intimação Fiscal - TIF 08 e 09 (anexos), para informar/demonstrar quais destas bolsas concedidas estavam de acordo com a norma prevista no art.28, § 9º, alínea T, itens 1 e 2, da Lei nº 8.212/91, nos termos da Lei nº 9.394, de 20/12/1996, com Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011. Por sua vez, a FEQ apresentou apenas os demonstrativos/relatórios dos valores das bolsas concedidas para os funcionários e seus dependentes, com os respectivos cursos (graduação/pós-graduação), nome do funcionário/dependente e percentual da bolsa ofertada, conforme documentos que seguem anexo, não conseguindo demonstrar que as bolsas concedidas estavam de acordo com a norma prevista no art.28, § 9º, alínea T, itens 1 e 2, da Lei nº 8.212/91.

No tocante à questão ligada à educação básica de empregados e de seus dependentes e à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394/1996, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, onde a fiscalização entende que não engloba cursos de graduação e de pós graduação, entendo que a fiscalização está desprovida de razão, pois, além da questão da existência do permissivo legal para os cursos de graduação e pós graduação já está superada no entendimento deste CARF, não foi demonstrado pela fiscalização, por exemplo, que os cursos ofertados estariam desvinculados das atividades desenvolvidas pela contribuinte, onde os referidos cursos, foram ministrados pela

própria recorrente, através da UNIFOR, vinculada diretamente à Fundação Edson Queiroz. Senão, veja-se a seguir, a súmula CARF nº 149, que trata do tema:

Súmula CARF nº 149

Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.

Também, no que diz respeito ao preenchimento dos demais requisitos legais necessários à concessão do benefício fiscal, também entendo que assiste razão à recorrente ao afirmar que o lançamento não apresentou informações suficientes necessárias para caracterizar a hipótese de incidência, pois tão somente efetuou os lançamentos, sem tecer as considerações pelas quais entende que os requisitos legais para a concessão da isenção teriam sido desatendidos. No caso, entendo que faltou à fiscalização fazer a subsunção do fato à norma para a definição exata dos motivos que a levaram a caracterizar o fato gerador da contribuição previdenciária, onde, caberia à mesma, por exemplo, a partir dos valores constantes da planilha das bolsas de estudos de cada funcionário ou dependente, comprovar que os mesmos estavam em desacordo com os itens 1 e 2 do item t do § 9º do art.28 da lei 8.212/91. Senão, veja-se a seguir, um trecho da planilha apresentada pela Fundação Edson Queiroz, constante dos autos, a partir das fls. 6755, referente ao valor semestral das bolsas de estudos ofertadas pela mesma a cada empregado ou dependente:

 FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ UNIVERSIDADE DE FORTALEZA ENSINANDO E APRENDENDO Relação de Bolsas Funcionário e Professor 2015 a 2017								
Nº	Competência	Nome do Dependente	Nome Do Funcionário	Empresa Do Grupo	Curso	Valor da Bolsa	Percentual Da Bolsa	Tipo de B
1	Janeiro a Junho de 2015	Abraao Costa Martins	Abraao Costa Martins	Unifor	Psicologia	R\$ 2.718,90	45%	Bolsa/Funcionario
2	Janeiro a Junho de 2015	Adbeel Goes Filho	Adbeel Goes Filho	Unifor	Direito	R\$ 5.008,50	1%	Bolsa/Professor -
3	Janeiro a Junho de 2015	Adriano Da Silva Sousa	Adriano Da Silva Sousa	Unifor	Eventos	R\$ 1.560,00	50%	Bolsa/Funcionario
4	Janeiro a Junho de 2015	Alanna Tavares Pedrosa	Alanna Tavares Pedrosa	Unifor	Enfermagem	R\$ 2.575,80	45%	Bolsa/Funcionario
5	Janeiro a Junho de 2015	Aldeci Tomaz De Oliveira	Aldeci Tomaz De Oliveira	Unifor	Comunicação Social-Jornalismo	R\$ 2.544,00	40%	Bolsa/Funcionario
6	Janeiro a Junho de 2015	Aline Bastos Silva	Aline Bastos Silva	Unifor	Ciências Contábeis	R\$ 2.226,00	50%	Bolsa/Funcionario
7	Janeiro a Junho de 2015	Alisson Da Silva Canuto	Alisson Da Silva Canuto	Unifor	Cinema E Audiovisual	R\$ 1.873,12	45%	Bolsa/Funcionario
8	Janeiro a Junho de 2015	Ana Carolina Caraciolo Candido	Ana Carolina Caraciolo Candido	Unifor	Psicologia	R\$ 2.607,60	40%	Bolsa/Funcionario
9	Janeiro a Junho de 2015	Ana Graziely Alves Cavalcante	Ana Graziely Alves Cavalcante	Unifor	Enfermagem	R\$ 2.941,50	50%	Bolsa/Funcionario
10	Janeiro a Junho de 2015	Ana Luiza Fernandes Da Costa	Ana Luiza Fernandes Da Costa	Unifor	Enfermagem	R\$ 3.180,00	50%	Bolsa/Funcionario
11	Janeiro a Junho de 2015	Ana Paula Guerra Da Silva	Ana Paula Guerra Da Silva	Unifor	Administração	R\$ 2.305,50	50%	Bolsa/Funcionario
12	Janeiro a Junho de 2015	Ana Vladia Venancio Wirtzbiki	Ana Vladia Venancio Wirtzbiki	Unifor	Enfermagem	R\$ 1.828,50	50%	Bolsa/Funcionario
13	Janeiro a Junho de 2015	Anderson Marques De Amorim	Anderson Marques De Amorim	Unifor	Gestão De Recursos Humanos	R\$ 1.404,00	45%	Bolsa/Funcionario
14	Janeiro a Junho de 2015	Andreia De Paula Ferreira Cardoso	Andreia De Paula Ferreira Cardoso	Unifor	Gestão De Recursos Humanos	R\$ 1.560,00	50%	Bolsa/Funcionario

Portanto, considerando que fiscalização dispunha do valor do salário e da contribuição previdenciária a cargo da empresa em relação a cada empregado, entendo que caberia à mesma demonstrar que o valor concedido a título de bolsa de estudos, era utilizado em substituição de parcela salarial ou mesmo que o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente ultrapassaria 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior, obrigação esta, conforme que a fiscalização não se desincumbiu de sua incumbência.

Por conta do exposto, entendo que assiste razão à recorrente quando a mesma afirma que a fiscalização não foi precisa ao não apresentar informações suficientes a caracterizar a hipótese de incidência, pois tão somente efetuou os lançamentos, sem tecer as considerações pelas quais entende que os requisitos legais para isenção teriam sido desatendidos, apontando apenas o tipo legal. No caso, analisando o auto de infração, seus anexos e o relatório fiscal, entendo que inexistiram os motivos que levaram a fiscalização à autuação de acordo com o disciplinamento legal, deixando de vincular o fato à norma legal infringida.

2.10 - DA INEXISTÊNCIA DE HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA ATINENTE ÀS BOLSAS DE ESTUDOS.

Neste item do recurso, a recorrente, discordando da tese adotada pelo acórdão recorrido de que a previsão Constitucional abrange apenas a educação básica, teceu comentários sobre a previsão Constitucional sobre a necessidade de desenvolvimento de práticas que contribuam para a melhoria da educação, demonstrando que é obrigação do Estado, com a colaboração de toda a sociedade o desenvolvimento e manutenção do ensino a todos. No caso, para a recorrente, o procedimento adotado pelo fiscal vai totalmente de encontro aos mandamentos Constitucionais e aos entendimentos jurisprudenciais e doutrinários, conforme os trechos de seu recurso, a seguir transcritos:

234. O oferecimento de bolsas de estudo é justamente uma condição que maximiza a capacidade individual de ingresso no ensino superior, seja pela melhor formação no ensino básico, seja pelo acesso direto à Universidade, bem como o desenvolvimento de projetos acadêmicos, estudos científicos, publicações em artigos, enfim, diversas formas de promover o conhecimento e evolução do indivíduo.

235. Razoável concluir, portanto, que a maximização do conhecimento e desenvolvimento científico através da concessão de bolsas de estudo e de pesquisa, contribui de forma decisiva para o sucesso do plano de ação normativo entre Estado e sociedade proposto pela Constituição Federal.

236. Não obstante, a ânsia arrecadatória da Autoridade Fiscal está pondo em risco esta relação, exigindo o recolhimento de contribuições previdenciárias sobre montante que não tem por origem contraprestação laboral, como será detidamente analisado no tópico abaixo.

237. Dessume-se do Relatório Fiscal que a Autoridade Lançadora simplesmente compreende que as bolsas concedidas aos segurados e dependentes vinculados à Fundação estariam dentro do conceito de salário de contribuição estipulado pelo art. 28 da Lei 8.212/91.

238. Com a devida vênia à Auditoria Fiscal, sua linha de argumentação é eivada de inconsistências grosseiras, notadamente quando tenta impor um conceito de salário-de-contribuição excessivamente amplo e contrário ao entendimento firmado pelos tribunais superiores.

239. Desta feita, o valor das referidas bolsas está fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias conforme se depreende da leitura da Constituição da República, da Lei n.º 8.212/91, do Decreto n.º 3.048/99, da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) e do Código Tributário Nacional (CTN), senão, veja-se.

(...)

254. Observe-se, no caso em comento, que a Fundação não recebe qualquer pagamento ou contraprestação de serviço pelas bolsas que concede por força de Convenção Coletiva, ao contrário, obriga-se a concedê-las, abrindo a oportunidade para seus professores, auxiliares e dependentes tenham oportunidade de estudar, ampliando suas possibilidades de crescimento profissional.

(...)

256. Do exposto, nota-se que os valores das bolsas não constituem fato gerador das contribuições sociais e ainda que constituíssem, hipótese levantada *ad argumentandum*, estariam expressamente excluídos de sua base de cálculo.

(...)

258. Portanto, as bolsas de estudos são oferecidas pela própria Fundação, no intuito de cumprir com suas obrigações constitucionais, estatutárias e as previstas em Convenções Coletivas de Trabalho, da melhor forma possível, atendendo aos anseios da comunidade e das iniciativas profissionais da região por ela polarizada e, *por versarem* de valores destinados pela empresa à capacitação e qualificação profissional de seus próprios funcionários, tais quantias devem ser entendidas como investimento para o trabalho e não pelo trabalho, ou seja, entendidas como verbas indenizatórias.

(...)

262. Bolsas concedidas aos dependentes de funcionários não são consideradas, sob nenhum aspecto, como salário recebido pelo empregado, de acordo com que dispõe o Decreto-Lei n.º 1.422, de 23 de outubro de 1975, e a Medida Provisória n.º 1.607-17 de 29 de abril de 1998, convertida na Lei n.º 9.766, de 18 de dezembro de 1998, que versam sobre salário-educação.

263. Também na legislação sobre Imposto de Renda, a bolsa de estudo se caracteriza como benefício exclusivo para o empregado, seus filhos ou dependentes legais, a título de proporcionar-lhes o estudo e não representa, para o empregador, nenhuma vantagem.

264. É um benefício de cunho social que, via de regra, é concedido em virtude de acordo ou convenção coletiva, objetivando justamente o aperfeiçoamento cultural tanto do empregado quanto de seus filhos e/ou dependentes legais.

265. Nessa direção, o artigo 12 da Lei n.º 11.096/05, ao possibilitar que as bolsas concedidas a funcionários e seus dependentes sejam apropriadas como assistência social, elimina qualquer discussão da inclusão desses benefícios como salário de contribuição da cota patronal.

266. Ademais disso, importante reprimir o fato de que mesmo a lei de custeio da previdência social não incide sob o caso em espécie, pois para a Lei n. 8.212/91 somente seria considerado salário *"a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida 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 e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa"*, na forma do inciso I do art. 28.

(...)

272. Portanto, veemente o cunho não-salarial da verba em questão, uma vez que destinada ao desenvolvimento do estudo e ensino em aprimoramento ao trabalhador como a seu dependente, não retratando a rebatida bolsa de estudo parcela integrante do salário-de-contribuição, logo situando-se de fora do alcance tributante inerente à contribuição previdenciária.

Considerando as explanações do item anterior, neste item do recurso, entendo que os argumentos apresentados pela recorrente são condizentes com os fundamentos da legislação pátria, pois a fiscalização não foi precisa ao fazer o enquadramento dos fatos atribuídos à contribuinte à norma legal, a ponto de justificar a autuação em debate.

2.11 - DA INSUBSISTÊNCIA DA MULTA QUALIFICADA.

Para a recorrente, a decisão recorrida apenas ratificou os argumentos da fiscalização no sentido de qualificação da multa de ofício, que se utilizou dos argumentos de que a referida decisão, repetindo as percepções do AFRFB de que a Fundação Edson Queiroz teria agido de forma dolosa a lesar o Fisco Federal, enquadrando-se, de forma dolosa e indevida, na condição de entidade imune, beneficiando-se indevidamente deste benefício em detrimento do recolhimento de tributos, utilizando-se para tanto, ambos reafirmam os mesmos fatos utilizados para acusação de descumprimento dos incisos I e II, do art. 14, do CTN, acrescentando a tese de que a Fundação Edson Queiroz descumpriria “sistemática e reiteradamente” os referidos dispositivos.

Para a recorrente, é indevida a aplicação de multa qualificada, por absoluta inexistência de materialidade das circunstâncias ensejadoras, principalmente a ocorrência de dolo. A primeira irregularidade estaria no fato de que o AFRFB não demonstrou a subsunção das condutas narradas aos artigos 71 a 73, da Lei 4.502/1964, mas simplesmente limitou-se a afirmar que a FEQ incidira nos tipos previstos, a partir de sua opinião pessoal, conforme os trechos de seu recurso, a seguir transcritos:

276. Novamente, o Acórdão recorrido limita-se a concordar com a Fiscalização quanto à necessidade de exasperação do percentual de multa de 150% (cento e cinquenta por cento), previsto no §1º, do art. 44, da Lei 9.430/1996, repetindo as percepções do AFRFB de que a Fundação Edson Queiroz teria agido de forma dolosa a lesar o Fisco Federal, enquadrando-se, de forma dolosa e indevida, na condição de entidade imune, beneficiando-se indevidamente deste benefício em detrimento do recolhimento de tributos.

277. Para tanto, ambos reafirmam os mesmos fatos utilizados para acusação de descumprimento dos incisos I e II, do art. 14, do CTN, acrescentando a tese de que a Fundação Edson Queiroz descumpriria “sistemática e reiteradamente” os referidos dispositivos. O trecho abaixo é elucidativo:

(...)

278. Como se observa, são utilizados os mesmos fundamentos, tanto para acusação de descumprimento do art. 14, do CTN, bem como para a ocorrência dos ilícitos previstos na Lei 4.502/1964.

279. Neste passo, é indevida a aplicação de multa qualificada, por absoluta inexistência de materialidade das circunstâncias ensejadoras, principalmente a ocorrência de dolo. A primeira irregularidade está no fato de que o AFRFB não demonstrou a subsunção das condutas narradas aos artigos 71 a 73, da Lei 4.502/1964, mas simplesmente limitou-se a afirmar que a FEQ incidira nos tipos previstos, a partir de sua opinião pessoal. Como se sabe, os mencionados dispositivos trazem condutas bastante distintas entre si, senão, veja-se:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir

ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

280. Os dispositivos são claros. A sonegação se aplica àquele que realizar atos dolosos, comissivos, com o intuito de evadir-se da repercussão tributária. A fraude pressupõe que se aja ou se omita, de forma dolosa, para impedir ou retardar o fato gerador da obrigação tributária. Por fim, o conluio corresponde ao combinado entre duas ou mais pessoas para sonegar ou fraudar o fisco. E em todos os casos, é absolutamente necessária a caracterização do dolo subjetivo, isto é, deve ser clara a intenção de sonegar e/ou fraudar.

281 Contudo, da narrativa/acusação apresentada, sequer é possível saber qual dos tipos a Fundação Edson Queiroz fora enquadrada. Qual prática foi cometida, sonegação, fraude ou conluio? Seriam todos? Ora, não é razoável, e nem sequer admissível, que assim tenha sido, dada à complexidade das condutas criminosas previstas. Claramente, não é possível saber, sequer minimamente, qual(is) dispositivo(s) e por qual(is) conduta(s) fora(m) vislumbrada(s) pelo Auditor!

282. A acusação sobre o cometimento de sonegação, fraude e/ou conluio deve, ao menos, concatenar objetivamente os fatos detectados e individualizá-los frente à alguma das condutas previstas nos dispositivos mencionados, o que não foi empreendido pelo AFRFB.

283. A simples narrativa da infração tributária, sobretudo quando carente da efetiva demonstração do dolo intentado pelo contribuinte, não é suficiente para caracterizar as condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73, da Lei 4.502/1964, conforme enuncia a Súmula CARF 14, *in verbis*:

Súmula CARF nº 14

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

(...)

288. A simplória alegação de que os referidos incisos já teriam sido descumpridos em ocasião anterior - de modo a sugerir que a FEQ teria um *modus operandi* de lesar o Fisco, o que se afirma somente para haver algum debate para além de especulativa, estéril e falaciosa, carece da mínima profundidade necessária, especialmente acerca da demonstração do intento doloso.

289. Ressalte-se, em momento algum se comprovou minimamente que o 'descumprimento' dos requisitos imunizantes teria se dado de forma dolosa, seja nesta ou noutra fiscalização. Com a devida vênia, há somente especulações e conjecturas do próprio AFRFB.

212. Em verdade, verifica-se que o Fiscal tentou criar um tipo penal para sustentar a aplicação da multa qualificada, uma espécie de "reincidência" ou de "maus antecedentes tributários", invocando fiscalizações anteriores para justificar exasperação no presente lançamento. Contudo, deve ser ressaltado, novamente: não há nos fatos ora analisados qualquer comprovação ou mesmo demonstração de que tenham ocorrido mediante fraude.

Apesar de discordar de alguns argumentos da recorrente, entendo que as atividades desenvolvidas pela mesma, que ensejaram na exclusão de sua imunidade tributária,

por si só não eram suficientes para caracterizar as circunstâncias dolosas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da lei 4.572/64, seja pelo fato de que todas as ocorrências foram regularmente contabilizadas, seja pelo fato de que a fiscalização baseou-se num parecer monocrático do Ministério Público ou até mesmo pelo espírito de cooperação com a fiscalização, ao apresentar todos os elementos e explicações probatórios suscitados.

No caso, analisando os autos, apesar da fiscalização utilizar-se de argumentos ligados à reiteração das práticas evasivas enumeradas através de outros processos fiscais em nome contribuinte, percebo que estes argumentos por si só, não são suficientes para a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Senão, veja-se a seguir a súmula CARF 14, que trata do tema:

Súmula CARF nº 14

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

2.12 - DECADÊNCIA SOBRE OS LANÇAMENTOS RELATIVOS AO ANO-CALENDÁRIO DE 2015.

Para a contribuinte, deve-se aplicar ao caso em concreto, os mandamentos da súmula CARF 99, pois a partir do momento em que o próprio auditor reconhece que houve pagamentos de débitos previdenciários, independente da rubrica, somado à desqualificação da multa de ofício, deve-se aplicar o § 4º do art. 150 do CTN, cujo efeito imediato, seria a decadência dos lançamentos efetuados no período de 03 a 11/2015. Senão, veja-se a seguir, a transcrição dos tópicos representativos dos referidos argumentos:

301. Conforme narrado, pelo próprio fiscal, foram detectados recolhimentos atinentes aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, especificamente, aqueles relativos às contribuições sociais retidas pela Fundação. Veja-se:

12.3. Nos lançamentos tributários acima não foram apropriados créditos do contribuinte, tendo em vista não existir recolhimentos efetivados pela empresa em Guia da Previdência Social - GPS ou incluídos em parcelamentos administrativo, vinculados especificamente as contribuições sociais lançadas pela auditoria, relativas ao período fiscalizado de 03/2015 a 12/2017. Os recolhimentos existentes em GPS eram somente relativos as contribuições sociais devidas pelos segurados trabalhadores da empresa, cuja obrigação de retenção e recolhimento cabem também a Fundação.

(...)

304. No presente caso, como afirma o próprio AFRFB, houve pagamento antecipado de contribuições previdenciárias, o que inequivocamente atrai a incidência do disposto no §4º do art. 150 do CTN. Neste sentido, o enunciado de Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Súmula CARF nº 99:

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

(...)

306. Portanto, uma vez afastada a hipótese de aplicação do art. 173, inc. I, do CTN, ante ao afastamento da multa qualificada, e considerando o inequívoco recolhimento parcial de contribuição previdenciária atinente ao fato gerador de remunerações pagas aos segurados empregados da Fundação Edson Queiroz, conforme assumido pelo próprio AFRFB, e considerando que a Fundação Edson Queiroz foi cientificada da autuação em 22.12.2020, estão decaídos os lançamentos de contribuições previdenciárias atinentes aos períodos de 01 a 11 do ano-calendário de 2015.

307. Contrariando o entendimento supra, o Acórdão recorrido opta por afirmar que não teria ocorrido fato gerador de contribuições sociais, ignorando que houve recolhimento de parcela das contribuições incidentes sobre a folha de pagamento e aos contribuintes individuais, entendimento que merece reforma, conforme razões supraesposadas.

Discordo do entendimento da recorrente quando a mesma afirma que a partir do momento em que são efetuados pagamentos, independente da rubrica, deve-se utilizar como regra de decadência o artigo 150, parágrafo IV do CTN, pois, quando o STF ou a súmula CARF nº 99 mencionam que mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração, estão se referindo a tributo previsto no mesmo dispositivo legal com coincidência de sujeito passivo e base de cálculo, ainda que esta última não tenha sido quantificada corretamente.

No caso, estamos diante de uma situação em que a contribuinte se enquadrava como imune às contribuições previdenciárias previstas no artigo 22 da lei 8.212/91, situação esta que nos leva a crer, que não seja possível considerarmos como pagamentos efetuados, pagamentos de tributos previstos em outros dispositivos legais, em que a contribuinte repassou aos cofres públicos os valores retidos. No caso, por exemplo, estamos diante dos tributos previstos no artigo 20 da mesma lei, que trata de retenção de contribuições sociais devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais ou facultativos que lhe prestam serviços.

Veja-se a seguir, a súmula STJ 555 e a súmula CARF 99, que tratam do tema:

Súmula STJ 555

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Súmula CARF nº 99

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

Como razões de decidir, utilizarei o acórdão 9202-004.572 da segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, datado de 23 de novembro de 2016, o que faço, com a transcrição a seguir, dos tópicos da referida decisão, que coadunam com o meu entendimento:

No que tange ao reconhecimento da decadência, lembramos que o lançamento tem como função prevenir decadência de contribuições patronais destinadas ao custeio da Seguridade Social, bem como as contribuições destinadas a outras entidades e fundos

paraestatais (Terceiros) incidentes sobre os valores pagos por entidade sem fins lucrativos aos segurados que lhe prestaram serviços.

A NFLD compreende o período de 01/2001 à 13/2001.

Contribuinte foi intimado pessoalmente em 11/12/2007.

Discute-se por meio do presente recurso se haveria nos autos comprovação de pagamento, ainda que parcial, do tributo cobrado.

Tal discussão é relevante na medida em que, após exaustivo debate, a jurisprudência se posicionou no sentido de que para aqueles tributos classificados na modalidade de lançamento por homologação o prazo decadencial aplicável é o do art. 150, §4º do CTN, salvo nas hipóteses em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação, ou se restar comprovado que não ocorreu a antecipação de pagamento.

O Superior Tribunal de Justiça em decisão vinculante - Resp nº 973.733/SC, firmou entendimento de que a homologação do art. 150, §4º do CTN refere-se ao pagamento antecipado realizado pelo contribuinte, nas palavras do Ministro Luiz Fux: *"Assim é que o prazo decadência! quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito"*.

Referido julgado recebeu a seguinte ementa:

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

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rei. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rei. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rei Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadência! rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de

tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed.. Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

(...)

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (destaques do original).

A doutrina se manifestava neste mesmo sentido, valendo citar o posicionamento da Doutora Christiane Mendonça, no artigo intitulado "Decadência e Prescrição em Matéria Tributária", publicado livro Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, editora Forense:

Nos lançamentos por homologação - o prazo de cinco anos é contado da data da ocorrência do fato gerador; art. 150, §4º.

Ocorre que quando o contribuinte não cumpre o seu dever de produzir a norma individual e concreta e de pagar tributo, compete à autoridade administrativa, segundo art. 149, IV do CTN efetuar o lançamento de ofício. Dessa forma, consideramos apressada a afirmação genérica que sempre que for lançamento por homologação o prazo será contado a partir da ocorrência do fato gerador, pois não é sempre, dependerá se houve ou não pagamento antecipado. Caso não haja o pagamento antecipado, não há o que se homologar e, portanto, caberá ao Fisco promover o lançamento de ofício, submetendo-se ao prazo do art. 173, I do CTN. Nesse sentido, explica Sacha Colmon Navarro Coelho: "A solução do dia primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado aplica-se ainda aos impostos sujeitos a homologação do pagamento na hipótese de não ter ocorrido pagamento antecipado... Se tal não houve, não há o que se homologar."

Também a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no mesmo sentido de que na hipótese de ausência de pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário segue a regra do art. 173, I do CTN, contando-se os cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em o lançamento poderia ter sido efetuado.

Destaca-se que tendo o REsp nº 973.733/SC sido julgado sob a sistemática do Recurso Repetitivo deve este Conselho, por força do art. 62, §2º do seu Regimento Interno, reproduzir tal entendimento em seus julgados.

Ocorre que, embora não haja mais dúvidas de que para se considerar a data do fato gerador como termo inicial da decadência é necessário verificar acerca da ocorrência de antecipação do pagamento do tributo, permanece sob debate qual seria a abrangência do termo 'pagamento' adotado por aquele Tribunal Superior.

Em outras palavras, quais pagamentos realizados pelo contribuinte devem ser considerados para fins de aplicação do art. 150, §4º do CTN?

No que tange as contribuições previdenciárias entendo que a resposta já foi construída por este Conselho quando da edição da Súmula CARP nº 99, que dispõe:

Súmula CARP nº 99: Para fins de aplicação da regra decadência! prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na

competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Embora a referida Súmula não seja aplicada ao caso - pois a mesma contempla lançamento cujo objeto é cobrança da Contribuição Social incidente sobre pagamentos de salários tidos como indiretos - o entendimento ali exposto é compatível com o caso em questão.

Assim, a verificação da ocorrência de pagamento para fins de atração da regra o art. 150, §4º do CTN deve se dar pela análise de ter o contribuinte recolhido ao longo do período autuado contribuição previdenciária decorrente do mesmo fato gerador objeto do lançamento, ainda que os respectivos recolhimentos não se refiram propriamente aos fatos cujas hipóteses de incidência tenham sido questionadas pela fiscalização. Deve-se entender por 'mesmo fato gerador' as hipóteses de incidência que possuem identidade entre os critérios que compõem a respectiva regra matriz de incidência, ou seja, tributo previsto no mesmo dispositivo legal com coincidência de sujeito passivo e base de cálculo, ainda que esta última não tenha sido quantificada corretamente.

No presente caso, conforme esclarecido ao longo do processo e afirmado pela própria Recorrente, pelo fato de esta se intitular entidade imune por obvio que não ocorreu o recolhimento das contribuições sociais quota patronal nos termos em que previsto no art. 22 da Lei nº 8.212/91 - ora lançado. O que o Contribuinte afirma é que houve recolhimento - na modalidade de retenção - da contribuição social devida pelos segurados que lhe prestaram serviço, ou seja, recolhimento do tributo cujo fato gerador está descrito no art. 20 da mesma lei.

No entender dessa Relatora o pagamento realizado com base no art. 20 da Lei nº 8.212/91 (parte segurado) não se aproveita para fins de aplicação do art. 150, §4º do CTN haja vista que o lançamento visa a cobrança da contribuição prevista no art. 22, da mesma lei.

Diante do exposto, conheço do recurso para no mérito negar-lhe provimento, mantendo-se o acórdão proferido pela e. Câmara *a quo*, em face da correta aplicação do art. 173,1, do CTN para contagem da decadência.

2.13 - EXCESSO EM RELAÇÃO AOS JUROS. INCIDÊNCIA A PARTIR DA DEFINITIVA SUSPENSÃO DA IMUNIDADE.

Para a contribuinte, em sua impugnação foi alegado que, acaso fossem mantidos os lançamentos, os juros deveriam incidir sobre os créditos somente a partir da decisão administrativa que suspende a imunidade; no entanto, o Acórdão recorrido apenas transcreveu a fundamentação legal que elegeu a Taxa Selic incidente a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento, não enfrentando, portanto, os argumentos apresentados por ocasião da impugnação.

No caso, para a contribuinte, houve flagrante ilegalidade na fixação do termo inicial dos juros de mora, pois para a decisão recorrida, os juros seriam relativos aos anos-calendário do período fiscalizado. Já para a contribuinte a fixação do período inicial deveria ser a partir da edição do Ato Declaratório Executivo (ADE) Suspensivo da imunidade tributária das contribuições previdenciárias; pois, tão somente após a lavratura do ADE, é que surgiria a possibilidade de constituição do crédito tributário.

Senão, veja-se a seguir, a transcrição dos trechos de seu recurso neste tema:

308. Por fim, a FEQ alegou que, acaso fossem mantidos os lançamentos, os juros deveriam incidir sobre os créditos somente a partir da decisão administrativa que suspende a imunidade.

309. Contudo, o Acórdão recorrido apenas transcreveu a fundamentação legal que elegeu a Taxa Selic incidente a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento (Lei 9.430/1996, art. 61, §3º).

310. Efetivamente não fora enfrentado o argumento suscitado pela FEQ.

311. Verifica-se flagrante ilegalidade na fixação do termo inicial de incidência de juros no presente caso, que estabeleceu os juros como retroativos aos anos-calendário do período fiscalizado/lançado.

312. Diversamente, entende-se que os juros deveriam incidir tão somente a partir da edição do Ato Declaratório Executivo suspensivo da imunidade tributária de contribuições previdenciárias, pois, tão somente após sua lavratura, exsurgiria a possibilidade de constituição efetiva do crédito tributário, que até então não existia. Por este motivo, não se poderia falar em inadimplemento até o momento de edição do ato declaratório.

313. No presente caso, não há Ato Declaratório suspensivo da imunidade em comento, porquanto aplicou-se o procedimento do art. 32 da Lei 12.101/2009. Por este motivo, entende-se que deva ser aplicada a interpretação de que os juros incidiriam tão somente a partir do acolhimento, de modo irreformável, das acusações de descumprimento dos requisitos. Ou seja, os juros deveriam incidir tão somente a partir do trânsito em julgado na esfera administrativa, pois neste momento é que se consolidará o cometimento das supostas infrações que tornariam devidos os tributos lançados.

314. Convém informar que o Supremo Tribunal Federal decidiu pela inconstitucionalidade do § 1º do art. 32 da Lei nº 12.101/2009:

(...)

315. O § 1º do art. 32 da Lei 12.101/2009 contém vício material de inconstitucionalidade, pois afronta o inc. LV do art. 5º, da CF/88, ao determinar a "suspensão automática" do direito à isenção (imunidade). Conforme consignou o Ministro Gilmar Mendes:

Por fim, entendo que merece prosperar o argumento de inconstitucionalidade material do § 1º do artigo 32 da Lei 12.101/2009, in verbis:

"§ 1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa".

O referido dispositivo, a meu ver, encontra-se em clara afronta ao inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, uma vez que determina a "suspensão automática" do direito à isenção, sem a garantia do contraditório e da ampla defesa, conforme assegurado no citado dispositivo constitucional.

Nesses termos, entendo estar eivado de inconstitucionalidade material o art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.

316. Tratando-se de dispositivo declarado inconstitucional, não há mais que se falar na figura da suspensão automática do direito à imunidade, e, não havendo emissão de ato declaratório com essa finalidade, submetido ao rito do contraditório e ampla defesa, a suspensão da imunidade não se caracteriza até o trânsito em julgado da decisão que assim o declare.

(...)

319. Portanto, ante à ausência de ato declaratório suspensivo de imunidade tributária às contribuições previdenciárias, acaso sejam mantidas as exações fiscais ora impugnadas, o marco inicial de incidência dos juros de mora deve ser alterado para a data de conclusão definitiva do presente processo administrativo fiscal, quando restará caracterizada a suspensão da imunidade tributária, conforme entendimento assentado no julgamento da ADI 4480, que declarou a inconstitucionalidade do §1º, do art. 32 da Lei 12.101/2009.

Apesar do parágrafo primeiro do artigo 32 da lei 12.101/09, ter sido declarado inconstitucional, o caput do referido artigo menciona a obrigatoriedade da lavratura do auto de infração relativo ao período correspondente. Por conta disso, entendo que a inconstitucionalidade do parágrafo primeiro, declarado inconstitucional, não afeta o procedimento da autuação, do contrário, não teria sentido o parágrafo segundo do mesmo artigo onde menciona que o disposto no referido artigo obedecerá ao rito do processo administrativo fiscal vigente. No caso, a partir do momento que este artigo, ainda em vigor, faz esta menção, automaticamente estaria cancelando as penalidade das multas e juros aplicadas, a partir da data da ocorrência da infração, como disciplinado nos demais procedimentos fiscais. Portanto, correta a utilização pela fiscalização dos juros de mora, corrigidos pela taxa Selic, a partir da ocorrência do descumprimento dos requisitos para a obtenção da isenção.

Senão, veja-se a seguir, a transcrição do referido artigo da Lei 12.101/09 e a súmula Carf nº 4:

Lei 12.101/09:

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.

§ 1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

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

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.

Portanto, sem razão a recorrente nesta parte do recurso.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo o que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário, para dar provimento parcial, para excluir os lançamentos referentes às bolsas de estudo e para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita