Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15563.720243/2015-54

Processo nº	15563.720243/2015-54
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2402-011.332 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	10 de maio de 2023
Recorrente	NUCLEO DE SAÚDE E AÇÃO SOCIAL - SALUTE SOCIALE
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

DECISÃO SUCINTA - NULIDADE NÃO VERIFICADA

Não é nula a decisão fundamentada de autoridade competente se inexistente preterição do direito de defesa, ainda que analise os fatos e o direito sucintamente, não sendo determinante o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas.

IMPOSSIBILIDADE DE AFASTAMENTO DE LEI OU DECRETO

Ao juízo administrativo é defeso afastar a aplicação de dispositivos legais, ainda que pelo argumento de seguir norma constitucional, haja vista não deter competência para apreciação de inconstitucionalidade de lei tributária.

INEXISTÊNCIA DE NULIDADE SE O LANÇAMENTO ESTÁ FUNDAMENTADO CORRETAMENTE EM LEI

Não é nulo o lançamento que se fundamente adequadamente à matriz legal, *stricto sensu*, ainda que contenha incorreções, se inexistente preterição do direito de defesa.

ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS - DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS LEGAIS - CASSAÇÃO.

É legítima a cassação da isenção, quando descumpridos os requisitos fixados na legislação para o seu gozo. Afastada a isenção, cabe à autoridade identificar a materialidade dos fatos passíveis de serem alcançados pelas regras de incidência, com aplicação das formas de tributação e apuração das bases de cálculo fixadas na legislação específica.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BASES DE CÁLCULOS.

A regra primária é a tributação de toda e qualquer verba paga, creditada ou juridicamente devida ao empregado, ressalvadas aquelas expressamente excluídas por lei do campo de incidência.

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AOS TERCEIROS. OBRIGATORIEDADE DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições destinadas aos Terceiros, incidentes sobre a totalidade da remuneração paga aos segurados empregados,

no mesmo prazo que a lei prescreve para as contribuições previdenciárias em geral que devam ser arrecadadas dos segurados a seu serviço.

MULTA AGRAVADA. POSSIBILIDADE.

A conduta reiterada do contribuinte de não apresentar a documentação exigida pela fiscalização, apesar de reiteradas solicitações, sujeita à imposição de multa agravada.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTA.

As infrações à legislação previdenciária são passíveis de multas individualizadas para cada tipo de infração, não bastando para afastá-las simples alegações de que todas as obrigações acessórias foram cumpridas, se ausentes os elementos de prova.

Recurso Voluntário improcedente

Crédito Tributário mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Diogo Cristian Denny, Gregorio Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino, Ana Claudia Borges de Oliveira, Jose Marcio Bittes, Rodrigo Rigo Pinheiro, Wilderson Botto (suplente convocado), Francisco Ibiapino Luz (Presidente).

Relatório

I. AUTUAÇÃO

Em 30/11/2015, fls. 849/850, o contribuinte foi regularmente notificado da constituição de créditos tributários para cobrança de contribuições sociais previdenciárias decorrentes de **Obrigações Principais**, Auto de Infração nº 51.048.977-0 C.ind/adm/aut, Empresa e Sat/Rat, Autos de Infração nº 51.048.978-8 e nº 51.048.979-6 Segurados, Auto de Infração nº 51.081.059-4 Terceiros; **Obrigações Acessórias**, Auto de Infração nº 51.048.975-3 CFL 38, Auto de Infração nº 51.048.976-1 CFL 35; **referentes ao período de 01/2011 a 12/2012, incluisive 13º salário destes dois anos**, com aplicação de multa de ofício e juros quanto às Obrigações Principais, **totalizando o montante em R$ 105.802.385,41**, conforme fls. 2/43.

Original

A exação está instruída com relatório (Refisc), fls. 44/88, circunstanciando os fatos e fundamentos de direito, sendo precedida por ação fiscal, Mandado de Procedimento Fiscal MPF nº 0710300.2015.00045-0, expedido para fiscalização dos períodos de 01/2011 a 12/2012, iniciado em 24/03/2015 e encerrado em 12/11/2015, conforme planilhas e extratos, cópias de documentos, termos lavrados fls. 89 a 848.

Em apertada síntese, trata-se de entidade sem fins lucrativos, tendo as GFIPs do período registro como entidade filantrópica (FPAS 639), porém, conforme destaca o Refisc, foi verificado pela fiscalização tributária o seguinte:

- A SALUTE SOCIALE atuou, predominante e efetivamente, **como prestadora de serviços com cessão de mão de obra**, fls. 56/57:

  > 10.3.1- Conforme pôde ser verificado nos subitens anteriores, praticamente toda a receita da entidade advém de contratos executados mediante cessão de mão-de-obra.
  >
  > Basicamente a entidade forneceu mão-de-obra terceirizada para diversas Unidades de Saúde e Hospitalares (Projeto Duque de Caxias, Nova Natal, Moacyr do Carmo, Prefeitura Municipal de Macaé), bem como forneceu mão-de-obra terceirizada para atendimento à determinadas áreas do Instituto Vital Brazil. A entidade objetivamente atua como locadora de mão-de-obra, não caracterizando esta atividade assistencial e, portanto, não fazendo a entidade *jus* à isenção prevista no art. 195, §7° da Constituição Federal. Pelo fato de a prática da prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra da fiscalizada descaracterizar o propósito da atividade assistencial, uma vez que é habitual e preponderante, e com base no inciso II, do art 27, da Lei 12.101/2009, está sendo lavrada Representação Administrativa, processo N° 15563-720247/2015¬32, ao Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, onde tramita, sob o n°. 71000.113421/2010-28, o processo de renovação do CEBAS da entidade.
  >
  > 10.3.2- Claro está que a prestação de serviços por cessão de mão-de-obra realizada pela Salute Sociale é habitual e preponderante, abrangendo quase a totalidade dos empregados e das atividades desenvolvidas pela mesma. A realização de prestação de serviços através de cessão de mão-de-obra onerosa e habitual por parte de entidade beneficente de assistência social também representa desvio de finalidade com base no inciso II, do art. 29, da Lei 12.101/2009.

- Desvio de finalidade quanto à concessão de bolsas de estudo, fls. 63/67 e 75:

  > a) No AC 2011, a entidade efetuou pagamentos a títulos de bolsa estudo gratuidade da ordem de R$ 2.202.788,27 (vide Anexo III - Planilha Lançamentos Contábeis Bolsa de Estudo Gratuidade), a débito da conta 5.2.1.07-DESPESAS COM BOLSAS DE ESTUDOS TERCEIROS.
  >
  > b) Analisando-se os beneficiários, identificou-se nomes de pessoas com relações diversas com a entidade, que não evidenciam qualquer caráter filantrópico. É o caso, por exemplo, de Carlos Alberto Paes Sardinha e Hélio Bustamante Cruz Seco, diretores da entidade, esse último com pagamentos de bolsas à sua esposa e filho. Também são identificados nomes, sem vínculo empregatício, mas que sugerem prestar serviços à entidade, como é o caso de Gustavo Gonçalez Carneiro, que assina como Gerente Financeiro da entidade, e Antonio de Oliveira Júnior, que tem despesas de viagem reembolsadas. Nomes como o de Amadeu Morel, presidente do IGEPP, empresa que repassou integralmente contratos com Prefeituras para a Salute Sociale, e Gisele Vital Gobbi, sócia da empresa "Cruz e Santos", que presta serviços à fiscalizada sugerem desvios na aplicação de seus recursos em relação aos objetivos institucionais.

Original

- Desvio de recursos em diversos pagamentos efetuados e baixas de valor na contabilidade sem contrapartida, além de omissão em responder as intimações, fls. 67/75, para além do seguinte relato:

> 17.3 - Com a conduta de não apresentação de quase a totalidade dos documentos, o contribuinte dificultou a verificação quanto ao desvio de finalidade na aplicação dos recursos da entidade, a verificação quanto à remuneração de diretores, dentre outros aspectos essenciais de uma auditoria fiscal em entidade que goza do benefício da isenção de contribuições previdenciárias. Mesmo assim, com informações precaríssimas, lidando com documentação incompleta, esta auditoria viu-se diante de um grande número de indícios que evidenciaram que a entidade Núcleo de Saúde e Ação Social - Salute Sociale, não cumpriu o requisito de isenção previsto no inciso II, da Lei 12.101/2009, deixando de aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais. Somem-se às condutas detalhadas nos itens 11 a 19, a própria natureza de cessão de mão-de-obra das atividades prestadas pela entidade, conforme descrito nos itens 3 a 10.

Consta o agravamento da multa de ofício, de fundamento no art. 44, §2º, inc. II da Lei nº 9.430, de 1996, em razão do não atendimento de intimação:

> 13.3- Apesar de re-intimada a apresentar as informações de sua contabilidade, em meio digital, para o AC 2012, através dos: TIF 002, de 09/07/2015 e TIF 003, de 31/08/2015, ambos com prazo de 20 dias; e TIF 006, de 23/10/2015, com prazo de 5 dias; a entidade não o fez.

Também foi objeto de autuação o descumprimento de deveres instrumental, as obrigações acessórias, fls. 86/88:

> QUANTO AOS AUTOS DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS 36- Do Auto de Infração DEBCAD 51.048.975-3
>
> 36.1- Através do Auto de Infração DEBCAD 51.048.975-3, com código de fundamento legal - CFL 38, a empresa está sendo autuada por deixar de exibir:
>
> - Demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade, referentes aos AC 2011 e 2012, solicitados através do TIPF, TIF n° 002 e TCIF n° 003;
>
> -Documentos de suporte, comprovantes de pagamentos e contratos, referentes aos lançamentos contábeis AC 2011, constantes do Anexo ao TCIF n°. 003. O atendimento por parte do contribuinte foi parcial e encontra-se discriminado, lançamento por lançamento, com a documentação faltante, no Anexo ao TIF n°. 005, pelo qual foi o contribuinte re-intimado, sendo que mais uma vez não atendeu à solicitação.
>
> 36.2- A entidade, dessa forma, deixou de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições previstas na Lei n. 8.212, de 24/07/91, ou apresentar documento ou livro que não atenda as formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira, conforme previsto no art. 33, parágrafos 2. e 3.da referida Lei, com redação da MP n. 449, de 03/12/2008, convertida na Lei n. 11.941, de 27/05/2009, combinado com o artigo 233, parágrafo único do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06/05/99.
>
> 36.3- Em razão da infração praticada, e na ausência de agravantes, está sendo aplicada a multa no valor de R$ 19.257,83 (dezenove mil, duzentos e cinquenta e sete reais e oitenta e três centavos), prevista na Lei n° 8.212, de 24/07/91, arts. 92 e 102 e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n° 3.048, de

Original

06/05/99, art. 283, inc. II, alínea "j" e art. 373, cujos valores bases foram atualizados pela Portaria Interministerial MF/MPS n° 13 de 09/01/2015, publicada no DOU de 12/01/2015.

37- Do Auto de Infração DEBCAD 51.048.976-1

37.1- Através do Auto de Infração DEBCAD 51.048.976-1, com código de fundamento legal - CFL 35, a empresa está sendo autuada por deixar de exibir:

- Comprovante de Inscrição no Conselho Municipal de Assistência Social, solicitado no TIF n° 002 e TCIF n° 003;

- Relatório de Atividades, referente ao AC 2012, solicitados através do TIPF e TCIF n° 003;

- Relação de outros bens e direitos do ativo não circulante, acompanhado de comprovante de titularidade e valor contábil do bem (para bens com valor unitário superior a R$ 10.000,00), solicitados através do TIPF e TIF n° 002;

- Certificado de Regularidade do FGTS AC 2011 e 2012, solicitados através do TIPF, TIF n° 002 e TIF n° 003;

- Elementos integrantes dos Contratos, Convênios e Termos de Parceria, na forma detalhada no Anexo I - DEMONSTRATIVO DO ATENDIMENTO QUANTO AOS CONTRATOS, CONVÊNIOS E TERMOS DE PARCERIA, solicitados através do TIPF, TIF n° 002 e TCIF n° 003;

- Balanço Patrimonial, exercício 2014, necessário para avaliação de hipótese de emissão do Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, solicitado através do TIF n° 001, TIF n° 002, e TCIF n° 003;

- Documento que comprove a titularidade de direitos de títulos da Eletrobrás (conta 1.2.1.01.002), bem como laudo que serviu de base para a reavaliação dos mesmos (conta 1.2.101.004), solicitado através TCIFn0 003;

- Identificação dos integrantes do Conselho de Administração e Conselho Fiscal em 2011 e 2012 e Atas de Eleição dos integrantes do Conselho de Administração e Conselho Fiscal eleitos para o período fiscalizado, ainda que as Assembleias destinadas a essa eleição tenham ocorrido antes de 2011. Solicitação efetuada através dos TIF n° 004, e TIF n° 005;

-Esclarecimentos quanto à conta 1.1.2.05.001 - Reserva Técnica 13° Sal Férias e Encargos, conforme solicitado no TIF n° 004 e TIF n° 005;

-Esclarecimentos quanto ao lançamento de 05/01/2011, no valor de R$ 21.000,00, conta 5.2.1.009-Serv Gráficos Especializados, cuja fatura apresentada e paga pela entidade está em nome de terceiros, a saber, Instituto Bravoli de Desenvolvimento, conforme TIF n° 004 e TIF n° 005;

- Relação dos beneficiários com valores pagos, acompanhada da documentação que respalde o atendimento das condições exigidas pela entidade para pagamento das bolsas de estudos, solicitada através do TIF n° 004 e TIF n° 005;

- Indicação das contas contábeis, por área de atuação, que evidenciem o patrimônio, as receitas, os custos e as despesas, conforme solicitado no TIF n° 004eTIFn° 005;

37.2- A entidade, dessa forma, deixou de prestar a Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da mesma, na forma por ele estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários a fiscalização, conforme previsto na Lei n. 8.212, de 24/07/91, art. 32, III e parágrafo 11, com redação

Original

da MP n. 449, de 03.12.2008, convertida na Lei n. 11.941, de 27/05/2009, combinada com o art. 230, III, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06/05/99.

37.3- Em decorrência da infração praticada, e na ausência de agravantes, foi aplicada a multa de R$ 19.257,83 (dezenove mil e duzentos e cinquenta e sete reais e oitenta e três centavos), prevista na Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 92 e art. 102 e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 283, II, "b" e art. 373. Cujos valores bases foram atualizados pela Portaria Interministerial MF/MPS n° 13 de 09/01/2015, publicada no DOU de 12/01/2015.

II. DEFESA

Irresignada com o lançamento, a SALUTE SOCIALE apresentou defesa em 23/12/2015, por advogado representada, instrumento a fls. 891, conforme peça juntada a fls. 855/890.

São as alegações:

- PRELIMINARES

a) Alegou nulidade dos lançamentos, vez que fundamentados em norma revogada:

4. Com efeito, como se vê à folha 14 do Relatório Fiscal, as autuações fundam-se no Decreto 7.237/2010, diploma regulamentar que não mais se encontra em vigor, por conta da sua revogação pelo Decreto 8.242/2014.

5. O fato de o referido diploma regulamentar viger à época dos fatos geradores não lhe confere força para amparar as autuações impugnadas, haja vista que, em se tratando de regras processuais ou procedimentais, a norma aplicável é aquela vigente quando da prática do ato procedimental ou processual, haja vista que as referidas normas, como se sabe, têm aplicação imediata aos processos e procedimentos em curso.

b) Nulidade do AI 51.048.977-0 haja vista a existência de imunidade tributária:

6. A principal nulidade que contamina o Al 51.048.977-0 decorre do fato de o mesmo desconsiderar que o impugnante não faz jus, meramente, à isenção da Lei 12.101/2009, mas sim à imunidade tributária prevista no art. 195, § 7o, da CF/88, cujos requisitos estão estabelecidos no art. 1 4, do CTN.

7. Não atacados o benefício do art. 195, § 7o, da CF/88 e os requisitos do art. 14 do CTN, impõe-se a decretação da nulidade material da autuação.

c) Fundamento equivocado na Lei nº 12.101, de 2009, quanto à imunidade tributária já que esta se reserva a tratamento por lei complementar, entendendo por correta a regulamentação e consequente fundamentação pelo Código Tributário Nacional - CTN, com o acréscimo que afirmou não arguir a inconstitucionalidade da Lei nº 12.101, de 2009, pois disciplina isenção previdenciária dada conforme o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

29. **Como a Lei 12.101/2009 não trata de imunidade, mas de isenção**, fixando as condições para o seu exercício, não tratou de matéria reservada à lei complementar,

Original

evidenciando sua absoluta irrelevância para o exame de qualquer questão que envolva a imunidade tributária do artigo 195, § 7°, da CF/88.

30. Sustentar que a Lei 12.101/2009 fixa os requisitos da imunidade do art. 195, § 7o, da CF/88, significa afirmar que uma lei ordinária (veículo normativo próprio para o exercício de competência tributária), que expressamente dispõe sobre isenção (forma de exercício de competência tributária), e que formal e materialmente está conforme a CF/88, não trata de isenção, e sem se referir a isso, na verdade trata de imunidade tributária.

(...)

44. O que se alega, na prática, é que o autuado faz jus à imunidade do art. art. 195, § 7°, da CF/88, benefício que coexiste com a isenção do art. 55 da Lei 8.212/91.

d) Lançamento baseado em presunções e ilações:

51. Suspensão de isenção é medida extrema e violenta, pelo que só pode ser efetivada mediante prova robusta de descumprimento dos requisitos legais aplicáveis.

52. Com efeito, apesar de o tamanho do "Relatório Fiscal" impressionar, leitura atenta do mesmo demonstra que a acusação fiscal funda-se em meras presunções, evidencias e ilações, evidenciando que a própria autoridade lançadora não estava certa do descumprimento dos requisitos legais da isenção.

- MÉRITO

a) Caracterização da natureza assistencial – Entendeu ser importante a destinação dada aos recursos da entidade e não a origem destes:

48. É por isso que não tem qualquer relevância para a solução da controvérsia o fato de, no entendimento da autoridade lançadora, a receita do impugnante decorrer de uma suposta prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra.

b) Tributação indevida para bolsas de estudo e reservas técnicas (AI51.048.977-0, AI 51.048.978-8 e AI 51.081.059-4):

101. É absolutamente indevida a tributação dos valores pagos a título de bolsas de estudo e, ainda, da reserva técnica de "13° salário, férias e encargos".

102. Relativamente às bolsas de estudo, a improcedência das autuações é manifesta, pois não é razoável que, com base em presunções e ilações relacionadas a alguns poucos e isolados pagamentos, seja desconsiderada a natureza de centenas de pagamentos feitos a esse título, em relação aos quais a autoridade lançadora sequer tentou apontar algum vício.

103. Igualmente evidente e escancarada é a improcedência da tributação da reserva técnica de "13° salário, férias e encargos" que, obviamente, por definição não tem como corresponder a qualquer espécie de remuneração por serviços prestados, sendo, pois, absolutamente insuscetível para compor a base de cálculos das contribuições.

c) Não incidência previdenciária sobre verbas indenizatórias ou que não se agregam à aposentadoria (AI51.048.977-0, AI 51.048.978-8 e AI 51.081.059-4):

l 05. Recaindo a autuação sobre todas as verbas informadas em GFIP, é certo que foram tributados valores pagos aos empregados a título de terço constitucional de férias,

Original

férias, auxílio creche, auxílio doença e acidente, salário maternidade e aviso prévio indenizado, que pelas razoes abaixo expostas não estão sujeitas à incidência das contribuições previdenciárias.

d) AI 51.048.059-4 – Terceiros – Aduziu não ser sujeito passivo destas contribuições, já que é uma entidade de assistência social, portando não inserida no termo legal "empresa", não se enquadra no plano sindical da Confederação Nacional do Comércio – CNC:

62. Além de ser indevida a suspensão da imunidade/isenção em relação à contribuição previdenciária, o lançamento objeto do auto de infração 51.081.059-4 deve ser cancelado em razão de não ter observado que o autuado não é sujeito passivo das contribuições para o FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE.

(...)

74. O instituto jurídico "empresa" tem contornos próprios e indeléveis que afastam, por completo, a possibilidade de nele se enquadrar uma entidade de assistência social, sem fins lucrativos.

e) AI 51.048.059-4 – Terceiros – Entendeu ainda não serem as contribuições para terceiros àquelas devidas à seguridade social:

83. A autoridade lançadora efetuou os lançamentos impugnados ao argumento de que o contribuinte não faz jus à isenção prevista no art. 195, §7° da CF/88, por não preencher os requisitos do art. 29, da Lei 12.101/2009.

84. Contudo, os mencionados dispositivos não se aplicam às contribuições para terceiros.

85. Isto porque, o art. 195, §7° da CF/88 e o art. 29, da Lei 12.101/2009 tratam das contribuições para a Seguridade Social, o que não é o caso das contribuições ora impugnadas.

(...)

88. Por fim, destaque-se que, não se destinando ao financiamento da seguridade social, não assumem as contribuições para terceiros natureza jurídica de contribuição social para a seguridade social, não se lhe aplicando, pois, as disposições do art. 195 da CF/88, em especial a do seu caput, que prevê que a seguridade social "será financiada por toda a sociedade", positivando o chamado Princípio da Solidariedade Social.

f) AI 51.048.059-4 – Terceiros – Alegou fazer *jus* à isenção para o INCRA.

g) Quanto aos lançamentos realizados para as obrigações acessórias, entendeu com base no princípio da absorção e também do *non bis in idem* que aquela penalidade mais gravosa é que deve ser aplicada:

96. Por isso, com base no princípio da absorção, sustenta-se que a infração mais grave absorve aquela de gravidade menor, impedindo a aplicação de duas penalidades.

(...)

100. Evidente, pois, que a presente autuação implica na dupla penalização do impugnante pela prática de supostas infrações que decorrem uma mesma ação, em inaceitável bis in idem.

Original

h) Entendeu indevido o agravamento da multa de ofício, já que respondeu a todas as intimações, para além de não haver clareza quanto ao fundamento legal utilizado:

> 130. O agravamento da multa de ofício em 50% (cinquenta por cento) é absolutamente indevido.
>
> 131. Isto porque o impugnante atendeu e não deixou sem resposta qualquer das intimações fiscais que recebera no curso do procedimento de fiscalização, fato que impede a aplicação do § 2o do art. 44 da Lei 9.430/96, segundo o qual o agravamento é cabível apenas "nos casos de não atendimento" da intimação.
>
> 132. O dispositivo não deixa margem à dúvida: somente o silêncio absoluto, a total desconsideração, a falta de resposta à intimação fiscal é que autoriza o agravamento da multa.
>
> 133. Respondida a intimação, insatisfatória pela autoridade fiscal, a agravamento é indevida, ainda que de forma considerada medida extrema e excepcional do agravamento é indevida.

Por fim requereu o acolhimento de suas razões para a decretação da nulidade dos lançamentos ou sua total improcedência, ou, ainda, pelo menos haja parcial procedência.

III. DECISÃO ADMINISTRATIVA DE PRIMEIRO GRAU

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília (DF) julgou improcedente a impugnação, conforme Acórdão nº 03-071.735, de 26/07/2016, fls. 908 e ss, de ementa abaixo transcrita:

> ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS - AFASTAMENTO DA ISENÇÃO.
>
> É legítima a cassação da isenção, quando não observados os requisitos mínimos fixados na legislação para o seu gozo. Afastada a isenção, cabe ao fisco identificar a materialidade dos fatos passíveis de serem alcançados pelas regras de incidência, com aplicação das formas de tributação e apuração das bases de cálculo fixadas na legislação específica.
>
> CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BASES DE CÁLCULOS.
>
> A regra primária é a tributação de toda e qualquer verba paga, creditada ou juridicamente devida ao empregado, ressalvadas aquelas expressamente excluídas por lei do campo de incidência.
>
> CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AOS TERCEIROS. OBRIGATORIEDADE DO RECOLHIMENTO.
>
> A empresa é obrigada a recolher as contribuições destinadas aos Terceiros, incidentes sobre a totalidade da remuneração paga aos segurados empregados, no mesmo prazo que a Lei 8.212/91 prescreve para as contribuições previdenciárias a seu cargo, bem como para as que, por imposição legal, devem ser arrecadadas dos segurados a seu serviço.
>
> MULTA AGRAVADA. POSSIBILIDADE.
>
> A conduta reiterada do contribuinte de não apresentar a documentação exigida pela fiscalização, apesar de reiteradas solicitações, sujeita à

Original

> imposição de multa agravada, conforme previsão inserta no § 2° do art. 44 da Lei n° 9.430/1996.
>
> OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTA.
>
> As infrações à legislação previdenciária são passíveis de multas individualizadas para cada tipo de infração. Para afastar a aplicação de multa por descumprimento de obrigações acessórias, não bastam simples alegações de que todas elas foram cumpridas, sendo necessário, também, apresentar elementos de prova que fundamentem essas alegações.

A interessada foi regularmente notificada em 01/08/2016, fls. 935 e 939

IV. RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 29/08/2016 a recorrente interpôs recurso voluntário, por advogado representada, instrumento a fls. 891, conforme peça juntada a fls. 940/978.

O recurso repete as mesmas argumentações da impugnação, com os seguintes acréscimos em sede de preliminar:

- PRELIMINARES

1. Omissão do acórdão de origem quanto a analisar tese de nulidade dos lançamentos, por fundamentados em norma revogada:

> 6. Com efeito, como se vê à folha 14 do Relatório Fiscal, as autuações fundam-se no Decreto 7.237/2010, diploma regulamentar que não mais se encontra em vigor, por conta da sua revogação pelo Decreto 8.242/2014.
>
> 7. O fato de o referido diploma regulamentar viger à época dos fatos geradores não lhe confere força para amparar as autuações impugnadas, haja vista que, em se tratando de regras processuais ou procedimentais, a norma aplicável é aquela vigente quando da prática do ato procedimental ou processual, haja vista que as referidas normas, como se sabe, têm aplicação imediata aos processos e procedimentos em curso.
>
> (ACRÉSCIMO)
>
> 8. O Acordão recorrido afastou essa alegação de nulidade, já manifestada em sede de impugnação, **omitindo-se sobre o seu fundamento nuclear**, qual seja o de que os referidos diplomas regulamentares estabelecem regras processuais ou procedimentais, que têm aplicação imediata aos processos e procedimentos em curso e **não se relacionam com a norma do art. 144, do CTN**, que trata da aplicação no tempo das normas que definem o fato gerador da obrigação tributária, o que não é caso.
>
> 9. Por isso, demonstrado o desacerto do acórdão neste particular, impõe-se que seja decretada a nulidade dos autos de infração impugnados.

2. Vinculação da autoridade julgadora quanto ao entendimento de nulidade do AI 51.048.977-0 pela existência de imunidade tributária:

> A principal nulidade que contamina o Al 51.048.977-0 decorre do fato de o mesmo desconsiderar que o impugnante não faz jus, meramente, à isenção da Lei 12.101/2009, mas sim à imunidade tributária prevista no art. 195, § 7o, da CF/88, cujos requisitos estão estabelecidos no art. 1 4, do CTN.

Original

Não atacados o benefício do art. 195, § 7o, da CF/88 e os requisitos do art. 14 do CTN, impõe-se a decretação da nulidade material da autuação.

(ACRÉSCIMO)

12. O v. acórdão recorrido, para rejeitar essa alegação de nulidade, baseou-se no entendimento de que o art. 14 do CTN se aplicaria somente à imunidade a impostos, nos termos do art. 9o, IV, também do CTN, o que se evidenciaria do fato de a isenção em questão ter sido instituída pela Lei 3.577/59 e depois disso disciplinada pelo Decreto-Lei 1.572/77, até ser "amparada" pela Constituição Federal de 1988.

13. As autoridades julgadoras de 1a instância estão absoluta e inteiramente equivocadas, o que se evidencia claramente pela sua total incompreensão da radical mudança efetivado pela Constituição Federal de 1988 ao estabelecer, por seu art. 195, § 7°, de forma inovadora, a imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social em relação às contribuições sociais para a seguridade social, mudança essa que tornou obsoleta e imprestável a leitura e compreensão da matéria que até então se fazia, porquanto baseada na existência de um fundamento meramente legal.

3. Omissão do acórdão - nulidade de decisão por cerceamento de defesa – Alegação de tese não abordada - AI 51.048.059-4 – Terceiros – Aduz não ser sujeito passivo destas contribuições, já que é uma entidade de assistência social, portando não inserida no termo legal “empresa”, não se enquadra no plano sindical da Confederação Nacional do Comércio – CNC:

70. Além de ser indevida a suspensão da imunidade/isenção em relação à contribuição previdenciária, o lançamento objeto do auto de infração 51.081.059-4 deve ser cancelado em razão de não ter observado que o autuado não é sujeito passivo das contribuições para o FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE.

(ACRÉSCIMO)

71. Cabe registrar que essa **alegação, com as particularidades pertinentes a cada contribuição, foi completa e inteiramente ignoradas pelo acórdão recorrido**, que simplesmente tratou do auto de infração em questão como uma decorrência do auto de infração de contribuição previdenciária (cota patronal), **o que por si só já impõe o decretação da nulidade do julgado, por cerceamento de defesa**.

(...)

84. O instituto jurídico "empresa" tem contornos próprios e indeléveis que afastam, por completo, a possibilidade de nele se enquadrar uma entidade de assistência social, sem fins lucrativos.

(...)

(ACRÉSCIMO)

101. Ademais, não poderia a Lei 8.212/91 disciplinar a isenção da contribuição para o INCRA, pois a jurisprudência do STJ reconhece que o referido diploma legal disciplina apenas as "contribuições sociais para a seguridade social" e o INCRA é uma "contribuição especial de intervenção no domínio econômico".

102. Essa **alegação defensiva**, por si só **determinante** para a exigência relativa à contribuição para o INCRA, também foi **completamente ignorada pelo acórdão recorrido**, que assim, ao menos, deve ter a sua **nulidade** decretada, por cerceamento de defesa.

Original

4. Omissão do acórdão - nulidade de decisão – Tese não abordada: Tributação indevida para bolsas de estudo e reservas técnicas (AI51.048.977-0, AI 51.048.978-8 e AI 51.081.059-4):

> (ACRÉSCIMO)
>
> 112. Em **mais uma nulidade**, o acórdão recorrido não se manifestou sobre a alegação defensiva fundada na impossibilidade de tributação dos valores pagos a título de bolsas de estudo e, ainda, da reserva técnica de "13° salário, férias e encargos".
>
> (...)
>
> 113. Relativamente às bolsas de estudo, a improcedência das autuações é manifesta, pois não é razoável que, com base em presunções e ilações relacionadas a alguns poucos e isolados pagamentos, seja desconsiderada a natureza de centenas de pagamentos feitos a esse título, em relação aos quais a autoridade lançadora sequer tentou apontar algum vício.
>
> 114. Igualmente evidente e escancarada é a improcedência da tributação da reserva técnica de "13° salário, férias e encargos" que, obviamente, por definição não tem como corresponder a qualquer espécie de remuneração por serviços prestados, sendo, pois, absolutamente insuscetível para compor a base de cálculos das contribuições.

- PEDIDOS

Requer, por derradeiro, seja provido o recurso interposto, com a decretação de nulidade do acórdão de origem, por omissão quanto às teses jurídicas apresentadas, ou acatamento das nulidades arguidas ou ainda, no mérito, seja aceita as matérias de defesa, ainda que parcialmente.

V. CONTRARRAZÕES

Disponibilizado o processo à Fazenda Nacional em 31/10/2016, fls. 980/981, foram apresentadas contrarrazões em 30/11/2016, conforme peça juntada a fls. 982 e ss.

1) PRELIMINAR

Entende não existir nulidade no lançamento:

- Quanto ao argumento de fundamentação da exação em norma revogada entende que a autoridade tributária utilizou como base o art. 32 da Lei nº 12.101, de 2009, sendo referida lei rigorosamente observada, especialmente quanto ao art. 29, ademais também aduz que a dicção do Decreto nº 7.237, de 2010 é a mesma do Decreto nº 8.242, de 2014:

> 20. Ora, sendo as mesmas as determinações regulamentares quanto ao procedimento a ser seguido pela autoridade fiscal, nenhum tipo de prejuízo foi ocasionado ao contribuinte no que diz respeito ao seu direito de defesa e à higidez do lançamento.
>
> 21. Assim, mostra-se absolutamente correta a lavratura do presente lançamento, não havendo que se falar em nulidade do auto de infração pelo simples fato de se ter feito menção a em Decreto já revogado.

Original

2) MÉRITO

a) Lei reguladora de entidade imune pode ser ordinária

Alega que lei ordinária pode regulamentar aspectos intrínsecos das instituições imunes, tais como a fixação das normas de constituição e funcionamento das entidades, conforme entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal – STF:

> 27. Assim, é de se perceber que, à parte uma questão meramente de *nomen juris*, o proceder da fiscalização não padece de nenhuma inconstitucionalidade ou mesmo ilegalidade. Quer se denomine a benesse fiscal contida no art. 195, § 7° da Constituição Federal de isenção, quer se denomine imunidade, é absolutamente indene de dúvidas que a Lei 8.212/91, durante o tempo da vigência do art. 55, e agora a Lei 12.101/2009 são normas aptas a estipular requisitos que deveriam ser observados pelas entidades que promovem a assistência social.

b) Descumprimento de requisitos legais para a fruição da imunidade

Aduz o descumprimento do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, a partir dos fatos noticiados no Refisc, por:

- Desvio de finalidade – art. 29, II da Lei nº 12.101, de 2009:

> 33. A lógica que conduz à concessão do tratamento tributário privilegiado reside no fato de que tais entidades, ao desenvolverem atividades que são verdadeiro dever do Estado, acabam por desonerá-lo e também a seguridade social.
>
> 34. A prova dos autos, contudo, demonstra que a Salute Sociale se desvirtuou desse caminho, tendo deixado de praticar verdadeira atividade beneficente e gratuita **para dedicar de forma praticamente absoluta seus esforços e recursos no adimplemento de contratos de cessão de mão-de-obra celebrados com diversos entes públicos**.
>
> 35. A partir da análise da documentação apresentada ao longo da fiscalização, ainda que de forma bastante incompleta , **é possível observar que praticamente toda a receita operacional da recorrente é classificada como receita de administração de projetos**.(grifo do autor)
>
> (...)
>
> 37. Essa **prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, habitual e onerosa, não chega sequer a ser negada pela recorrente**, cuja única defesa reside na afirmação de que a fonte de suas receitas não é determinante na sua caracterização como entidade beneficente, mas sim a destinação conferida a tais receitas.
>
> (....)
>
> 40. Obviamente, se é facultado às entidades beneficentes de assistência social mesclar a prestação de serviços, fazendo-o gratuitamente aos menos favorecidos e de forma onerosa aos que disponham de meios para obter tais serviços, não há como limitar, a priori, a realização de cessão de mão-de-obra por estas entidades. Contudo, também se revela óbvio que **estas atividades extras, alheias às finalidades assistenciais das entidades, não podem assumir proporções, nem formas, que desvirtuem a própria natureza da entidade beneficente de assistência social**.

Original

- Omissão quanto à apresentação de certidões e certificado, apresentação incompleta e insuficiente de escrituração contábil e de demonstrações financeiras - art. 29, III, IV, VI e VIII da Lei nº 12.101, de 2009:

> 50. Consoante se retira do Relatório fiscal, a recorrente, durante o curso da fiscalização, apesar de diversas vezes intimada a apresentar seus registros contábeis, somente o fez com relação ao ano-calendário de 2011, nada tendo apresentado quanto ao ano-calendário de 2012, o que configura violação ao inciso IV do art. 29 da Lei 12.101/09.
>
> 51. Quanto ao tema, é importante registrar que a única defesa da recorrente consiste na afirmação de que possui escrita fiscal regular, não a tendo apresentado em virtude do açodamento da fiscalização. Tal afirmação, contudo, não se fez acompanhar até a presenta data de nenhum tipo de prova, não se podendo, por outro lado, falar em açodamento da autoridade fiscal quando foram dadas à recorrente, durante o curso da fiscalização, quatro oportunidades distintas para que apresentasse os registros contábeis de 2012.
>
> 52. Sobre a recorrente recai ainda a acusação de falta de apresentação das demonstrações financeiras para os anos de 2011 e 2012, de falta de apresentação do certificado de regularidade do FGTS para os anos de 2011 e 2012 e de não conservação de documentos comprovem a origem e a aplicação de recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial.
>
> (...)
>
> 55. Ao longo do procedimento fiscalizatório, apenas foi formulada uma justificativa quanto à dificuldade na apresentação da totalidade dos documentos de caixa que dessem suporte aos lançamentos contábeis, acatada pela fiscalização, que procedeu a uma amostragem dos lançamentos a serem auditados. Contudo, ainda assim, a recorrente continuou sem atender à solicitação fiscal. Dos 313 lançamentos auditados por amostragem, nada foi apresentado para 180 deles, o que representa, em termos de valores, mais de 94% do total de créditos e débitos constante da solicitação. Apenas para 1,23% do total dos lançamentos integrantes da intimação o atendimento foi considerado satisfatório.

- Não aplicação de suas rendas, recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais:

> 62. Diante da ausência de maiores esclarecimentos por parte da contribuinte, a fiscalização efetuou algumas análises, tendo identificado **diversos pagamentos de bolsas a diretores da entidade e seus parentes, prestadores de serviços sem vínculo de emprego e pessoas ligadas a empresas que repassaram integralmente contratos com prefeituras para a Salute Sociale**.
>
> 63. **Tais bolsas não possuem nenhum caráter filantrópico e, em verdade, são concedidas para o pagamento de vantagens aos beneficiários**.
>
> 64. Referidos pagamentos, contudo, não são os únicos que demonstram que a Salute Social deixou de aplicar suas rendas, recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais.
>
> 65. Conforme comprovado pela fiscalização, durante os anos de 2011 e 2012, a Salute Sociale efetuou pagamentos a empresas que possuem em seus quadros sociais pessoas físicas também integrantes dos Conselhos Administrativo e Fiscal da própria Salute Sociale.

Original

66. Ademais foram constatados pagamentos a empresas que têm em seus quadros societários pessoas que foram beneficiárias de bolsas de estudos concedidas pela contribuinte e pagamentos de despesas de terceiros sem suporte documental ou justificativa.

67. Como já verificado relativamente a outras irregularidades apontadas pela fiscalização, em seu recurso voluntário, **a recorrente não nega, nem indiretamente, a concessão das bolsas e os pagamentos realizados com desvio de finalidade**, limitando-se a afirmar que o "simples fato" de terem sido concedidas bolsas de estudos a diretores e parentes não é suficiente para fundamentar o lançamento.

68. *Data venia*, tal afirmativa chega a ser risível, na medida em que o presente auto de infração está longe de se fundar no "simples fato de terem sido concedidas bolsas de estudo a diretores e parentes".

69. Como demonstrado ao longo de todo o processo administrativo fiscal, é uma verdadeira coleção de irregularidades praticadas pela recorrente e que ela não se dá sequer ao trabalho de negar.

c) Sujeição passiva das contribuições para terceiros tem conceito de empresa ampliado, atingindo a toda pessoa jurídica, publica ou privada, que admita trabalhadores e assuma os riscos do empreendimento:

76. Como se pode verificar, tanto a Lei 9.766/98 quanto o Decreto 6.003 trouxeram um conceito amplo de empresa, considerando como tal, para fins de incidência do salário-educação, qualquer firma individual ou sociedade que assuma o risco de atividade econômica, urbana ou rural, com fins lucrativos ou não.

77. Dessa feita, inserem-se na sujeição passiva do salário-educação todas as entidades (privadas ou públicas, ainda que sem fins lucrativos ou beneficentes) que admitam trabalhadores como empregados ou que simplesmente sejam vinculadas à Previdência Social, ainda que não se classifiquem como empresas em sentido estrito (comercial, industrial, agropecuária ou de serviços).

(...)

84. Nos mesmos moldes do que se dá com o seguro-educação, a contribuição ao Incra sempre incidiu sobre a folha de salários de todos os empregadores, não havendo que se falar em limitação às empresas no estrito sentido comercial.

85. Cuidando-se de pessoa jurídica que dirija a atividade econômica, assuma os riscos do empreendimento e admita trabalhadores como empregados ou que simplesmente seja vinculada à Previdência Social, ela será sujeito passivo da contribuição de 0,2% incidente sobre a folha de salários devida ao Incra.

(...)

88. Já no que diz respeito às contribuições destinadas ao Sesc e Senac, o STJ já pacificou o entendimento de que é legítima a sua cobrança das empresas prestadoras de serviços. De acordo com o que ficou decidido no REsp 1.255.433/SE, "a expressão "estabelecimentos comerciais ", para os fins do art. 3°, do Decreto-lei n° 9.853/46 (SESC) e art. 4°, do Decreto-lei n. 8.621/46 (SENAC), inclui não apenas as empresas comerciais stricto sensu, mas também aquelas de prestação de serviços, dado o seu caráter empresarial."

89. Ainda de acordo com o STJ, a lógica dos precedentes mencionados pelo relator para reforçar seu entendimento a respeito da incidência das contribuições é a de que "os empregados das empresas prestadoras de serviços não podem ser excluídos dos benefícios sociais das entidades em questão (SESC e SENAC) quando inexistente

Original

entidade específica a amparar a categoria profissional a que pertencem. Na falta de entidade específica que forneça os mesmos benefícios sociais e para a qual sejam vertidas contribuições de mesma natureza e, em se tratando de empresa prestadora de serviços, há que se fazer o enquadramento correspondente à Confederação Nacional do Comércio -CNC, ainda que submetida a atividade respectiva a outra Confederação, incidindo as contribuições ao SESC e SENAC que se encarregarão de fornecer os benefícios sociais correspondentes."

90. Finalmente, no que concerne à contribuição ao Sebrae, cumpre apenas mencionar que o STJ já firmou sua natureza jurídica de contribuição de intervenção no domínio econômico, exigível daqueles que se sujeitam à contribuição ao Sesc, nos termos do § 3° do art. 8° da Lei n° 8.029/90 .

91. Desse modo, em razão de todo o exposto, pugna-se pela manutenção do lançamento no que concerne às contribuições para terceiros.

d) Inexistência de *bis in idem* na aplicação de penalidades

94. Não há nos presentes autos a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária. Os autos de infração que o contribuinte considera como relativos a "infrações mais graves" são autos de infração de obrigações principais e por meio deles são constituídos créditos tributários referentes a tributos, que, por definição legal, não constituem sanção de ato ilícito.

95. Fácil perceber, portanto, que simplesmente não existe substrato fático para que se cogite de aplicação do princípio da absorção.

e) Incidência de contribuições previdenciárias sobre bolsas de estudos pela ausência de comprovação da natureza do benefício:

103. Ora, não comprovada pela recorrente a natureza do benefício concedido, nem tampouco o atendimento dos requisitos legais para que a parcela fosse excluída do salário-de-contribuição, mostra-se absolutamente acertada a sua inclusão na base de cálculo das contribuições lançadas.

f) Terço constitucional de férias, férias, auxílio-creche, auxílio-doença, auxílio-acidente, salário-maternidade e aviso prévio indenizado (não demonstração de incidência em base de cálculo):

104. Como bem observado pela DRJ, a recorrente não demonstra que dentre os valores apurados pela fiscalização há, efetivamente, parcelas pagas a título de terço constitucional de férias, auxílio-creche, auxílio-doença e auxílio-acidente, salário-maternidade, e aviso prévio indenizado.

105. Toda a argumentação tecida pela recorrente ao longo de seu recurso voluntário é de cunho teórico, sem vinculação com quaisquer nomes de segurados, bases de cálculo registradas nas folhas de pagamentos ou nos recibos de contribuintes individuais usados pela fiscalização para dar suporte fático à constituição do crédito tributário.

106. Ora, consoante determinado pelas regras de repartição do ônus da prova, a demonstração da existência de fatos impeditivos ao nascimento da relação jurídico-tributária compete à parte que os alega, no caso a recorrente, ônus do qual, contudo, ela não se desincumbiu.

Original

g) Possibilidade do agravamento da multa:

> Diante das disposições da norma em comento e da conduta do contribuinte de não apresentar a documentação exigida pela autoridade fiscal, apesar de reiteradas solicitações, não há dúvidas de que foi correto o agravamento da multa em 50%.

3) PEDIDO

Requereu ao fim que o recurso voluntário interposto não seja provido, com a mantença da decisão de origem.

É o relatório!

Voto

Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino, Relator.

I. ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário interposto é tempestivo e obedece aos requisitos legais, portanto o conheço.

As contrarrazões apresentadas igualmente obedecem aos pressupostos normativos, em especial o §2º, art. 48, Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015 (Ricarf), donde dela também tomo conhecimento.

Passo a exame das preliminares.

II. PRELIMINARES

a) Omissão do acórdão de origem quanto a analisar tese de nulidade dos lançamentos, por fundamentados em norma revogada

Aduz a peça recursal que a decisão *a quo*, ao afastar a nulidade alegada na impugnação por fundamento em decreto revogado, **omitiu-se sobre o núcleo da tese de defesa**, qual seja, o de que os diplomas regulamentares estabelecem regras processuais ou procedimentais, com aplicação imediata, não se relacionando com regra de direito material, inserta no art. 144 do Código Tributário Nacional – CTN.

Resta porém que essa não é a *ratio decidendi* do acórdão recorrido, vez que é claro o entendimento de que o fundamento da exação é LEGAL, *stricto sensu*, conforme a matriz, Lei nº 12.101, de 2009, fls. 916/917:

> Os Decretos n°s 7.237/2010 e 8.242/2014, regulamentadores da Lei no 12.101, de 2009, apenas explicitam os requisitos legais e não têm a finalidade de estipular novos requisitos, assim como não têm poderes para extrapolarem os limites da lei. Eles apenas regulamentam a certificação das entidades beneficentes de assistência social e os procedimentos de isenção das contribuições para a seguridade social, tudo nos limites fixados pela Lei n° 12.101/2009.

Original

(...)

Portanto, o fato de o Decreto n° 7.237/2010 ter sido revogado pelo de n° 8.242/2014, não produz qualquer nulidade aos lançamentos, vez que esses se encontram fundamentados na Lei n° 12.101/2009. (grifo do autor)

Ademais, quanto ao debate desta e das preliminares seguintes, especialmente no que tange ao exame pormenorizado de cada uma das argumentações jurídicas ou provas trazidas na defesa, assim como também o racional utilizado no acórdão recorrido, enquanto sucinto, destaco desde já o decidido pelo Supremo Tribunal Federal – STF, em sede de repercussão geral – AI 791.292, com a fixação do Tema nº 339, cuja tese abaixo transcrito:

(Tema 339 – STF)

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, **ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas**. (grifo do autor)

Sem razão a recorrente.

b) Vinculação da autoridade julgadora quanto ao entendimento de nulidade do AI 51.048.977-0 pela existência de imunidade tributária:

Aduz a peça recursal nulidade da decisão *a quo* pela incompreensão da modificação jurídica trazida pela Constituição Federal de 1988 CF/88, entendendo pela vinculação do colegiado de piso ao tratamento imune dado às contribuições previdenciárias, conforme art. 195, §7º de referida carta magna:

13. As autoridades julgadoras de 1a instância estão absoluta e inteiramente equivocadas, o que se evidencia claramente pela sua total incompreensão da radical mudança efetivado pela Constituição Federal de 1988 ao estabelecer, por seu art. 195, § 7°, de forma inovadora, a imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social em relação às contribuições sociais para a seguridade social, mudança essa que tornou obsoleta e imprestável a leitura e compreensão da matéria que até então se fazia, porquanto baseada na existência de um fundamento meramente legal.

Tratando-se de preliminar, especialmente quanto à alegada NULIDADE da decisão de origem, impõe-se examinar o que a lei processual, *in casu*, o art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972 estabelece:

Art. 59. **São nulos**: (grifo do autor)

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - **os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa**. (grifo do autor)

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Original

Em exame ao acórdão recorrido, a alegada incompreensão da imunidade tributária não se verifica, fls. 918/919, **ao contrário disso**, **o julgador administrativo tratou do direito constitucional e de sua respectiva regulamentação**, **com destaque de que não cabe a este avaliar eventual inconstitucionalidade de lei**, nos termos em que rege o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972.

> Ainda em preliminar, argumenta que outra nulidade material que contamina o lançamento decorre do fato de o mesmo desconsiderar que o impugnante não faz jus, meramente, à isenção da Lei n° 12.101/2009, mas sim à imunidade tributária prevista no art. 195, § 7°, da CF/88, cujos requisitos estão estabelecidos no art. 14 do CTN.
>
> (...)
>
> A Constituição Federal de 1988, veio a amparar a isenção/imunidade de contribuições previdenciárias dispondo, em seu art. 195, § 7°, serem isentas de tais contribuições às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.
>
> Observa-se que o texto constitucional remeteu à lei ordinária o estabelecimento das condições necessárias para a obtenção da isenção de contribuições sociais previdenciárias pelas entidades consideradas de assistência social.
>
> No caso, o instrumento legal a regulamentar o citado § 7° do art. 195 da CF/88 é lei ordinária, o que foi feito, inicialmente, por meio do art. 55 da Lei n° 8.212, de 1991, posteriormente revogado pelo art. 29 da Lei n° 12. 101 de 2009, onde foi elencada nova relação dos requisitos a serem cumpridos.

Ademais o que verifico desta tese preliminar, baseada em uma construção de que a autoridade julgadora, ao entender de modo diverso daquele proposto na defesa, está se desvinculando do direito posto, revela-se, a meu sentir, malabarismo jurídico digno de ser afastado.

Sem razão a recorrente.

c) Omissão do acórdão - nulidade de decisão por cerceamento de defesa – Alegação de tese não abordada - AI 51.048.059-4 – Terceiros

Aduz não ser sujeito passivo das contribuições devidas a terceiros (FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), já que é uma entidade de assistência social, não inserida no termo legal "empresa", **com o argumento que sua tese não foi abordada pelo colegiado de piso**:

> 70. Além de ser indevida a suspensão da imunidade/isenção em relação à contribuição previdenciária, **o lançamento objeto do auto de infração 51.081.059-4 deve ser cancelado em razão de não ter observado que o autuado não é sujeito passivo das contribuições para o FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE**.(grifo do autor)
>
> 71. Cabe registrar que essa alegação, com as particularidades pertinentes a cada contribuição, **foi completa e inteiramente ignoradas pelo acórdão recorrido**, que simplesmente tratou do auto de infração em questão como uma decorrência do auto de infração de contribuição previdenciária (cota patronal), o que por si só já impõe o decretação da nulidade do julgado, por cerceamento de defesa.(grifo do autor)

Original

Com efeito, a decisão recorrida separou um tópico "Das contribuições Destinadas a outras Entidades" somente para este fim, fls. 928 e ss, **atribuindo a sujeição passiva ao conceito ampliado de empresa, estando devidamente fundamentada**.

Portanto, entendo mais uma vez perfeitamente aplicável ao caso o referido Tema 339 – STF, conforme já abordado.

Sem razão a recorrente.

d) Omissão do acórdão - nulidade de decisão – Tese não abordada

Alega que não houve apreciação, pelo colegiado de piso, quanto ao entendimento posto na impugnação da tributação ser indevida para bolsas de estudo e reservas técnicas (AI51.048.977-0, AI 51.048.978-8 e AI 51.081.059-4):

> 112. **Em mais uma nulidade, o acórdão recorrido não se manifestou sobre a alegação defensiva fundada na impossibilidade de tributação dos valores pagos a título de bolsas de estudo e, ainda, da reserva técnica de "13° salário, férias e encargos**". (grifo do autor)

Não é o que se vê na decisão atacada, nos tópicos "Do Pagamento de Bolsas de Estudo Gratuidade" e "Das Alegações de Incidência sobre Verbas Indenizatórias", fls. 925/928, **onde esse temas abordados na peça de defesa foram analisados em decisão fundamentada**, lembrando que não há que se falar em exame pormenorizado de cada uma das alegações ou prova.

Sem razão a recorrente.

e) Alegação de nulidade dos lançamentos por fundamentação em norma revogada

Aduz a peça recursal haver nulidade na exação, considerando que a fundamentação utilizada, Decreto nº 7.237, de 2010, foi revogada, entendendo, por tratar de regra processual, aplicável aquela vigente por ocasião da lavratura dos autos de infração.

A Fazenda Nacional se contrapôs, argumentando que a matriz legal utilizada está correta, *stricto sensu*, qual seja, o art. 32 da Lei nº 12.101, de 2009, inclusive acrescentou que o decreto regulamentar que revogou o supracitado, Decreto nº 8.242, de 2014, tem a mesma dicção.

Passo a exame do art. 32 da Lei nº 12.101, de 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**.(grifo do autor)

A autoridade tributária fundamentou a constituição dos autos de infração no art. 32 da Lei nº 12.101 de 2009, utilizando-se da regulamentação dada pelo art. 42 do Decreto nº 7.237, de 2010, fls. 57, vigente este até 23/04/2014, revogado pelo Decreto nº 8.242, de 2014.

Original

Há que se destacar que não se trata o dispositivo daquelas regras de direito material, que inclusive foram descritas nos lançamentos em campo específico "Fundamentos Legais do Débito", **mas tão somente de um comando para lavrar o auto de infração**, inclusive sequer precisava existir, já que a competência para lavratura deste documento se encontra descrita no art. 142 do CTN:

> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.
>
> Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Como já exposto neste voto, a nulidade da exação ocorre, segundo o art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, quando os atos e decisões forem lavrados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Inexiste, *in casu*, qualquer prejuízo à ampla defesa se a recorrente conhece claramente aqueles motivos em que se baseia a autoridade para constituir o crédito tributário, motivos este constantes dos respectivos autos de infração, em que são descritos os fatos e respectivos fundamentos legais.

A utilização na exação de decreto regulamentar revogado, estando o dispositivo legal correto, **e ainda para o caso com ambas as regulamentações contendo a mesma dicção** (art. 42 do Decreto nº 7.237, de 2010 e art. 48 do Decreto nº 8.242, de 2014) remete o ocorrido para aquelas incorreções previstas no art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, conforme abaixo transcrevo, não havendo que se falar em nulidade:

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

Sem razão a recorrente.

f) Alegação de nulidade do AI 51.048.977-0 em razão de imunidade tributária

Aduz a recorrente nulidade, especificamente do auto de infração acima referido, pelo entendimento que a autoridade tributária desconsiderou que a recorrente faz jus a imunidade prevista no art. 195, §7º da CF/88.

Trata-se, *mutatis mutandis*, daquela mesma argumentação já apreciada no presente voto, alínea "b", só que naquela a arguição de nulidade recai sobre a autoridade julgadora e nesta na tributária.

Destaco, tal como já exposto, que não cabe também àquele responsável pelo lançamento avaliar eventual inconstitucionalidade de lei tributária e que os fundamentos foram utilizados corretamente, segundo a lei vigente, o que se vê no item 11 do Refisc e também em campo próprio da exação, chamado Fundamentos Legais do Débito.

Original

Sem razão a recorrente.

g) Fundamento equivocado na Lei nº 12.101, de 2009, quanto à imunidade tributária

Trata-se daquele mesmo malabarismo jurídico já abordado nas alíneas "b" e "f" do presente voto, pois a recorrente quer impor seu entendimento, **lembrando que a fundamentação utilizada na Lei 12.101, de 2009, se subsume adequadamente àqueles fatos trazidos a luz pela fiscalização**.

Repiso, inexistindo ato ou decisão por autoridade incompetente ou, ainda, não havendo preterição do direito à defesa, não há que se falar de nulidade em processo administrativo fiscal.

Sem razão a recorrente.

h) Lançamento baseado em presunções e ilações

Entende a peça recursal que os lançamentos se fundaram em meras presunções, evidências e ilações:

> 51. Suspensão de isenção é medida extrema e violenta, pelo que só pode ser efetivada mediante prova robusta de descumprimento dos requisitos legais aplicáveis.
>
> 52. Com efeito, apesar de o tamanho do "Relatório Fiscal" impressionar, leitura atenta do mesmo demonstra que a acusação fiscal funda-se em meras presunções, evidencias e ilações, evidenciando que a própria autoridade lançadora não estava certa do descumprimento dos requisitos legais da isenção.

Em exaustivo exame ao Refisc, as constatações fiscais são as seguintes:

- A SALUTE SOCIALE atuou, predominante e efetivamente, **como prestadora de serviços com cessão de mão de obra** – foram examinados diversos contratos no período fiscalizado, inclusive com a citação de seus termos;

- Desvio de finalidade quanto à concessão de bolsas de estudo – igualmente foram verificados diversos documentos;

- Desvio de recursos em diversos pagamentos efetuados e baixas de valor na contabilidade sem contrapartida, além de omissão em responder as intimações;

- Consta também o agravamento da multa de ofício em razão do não atendimento de intimação

Resta claro que a autoridade tributária não se fundou em presunções, ilações, mas em **evidências**, **o que também tornou-se patente foi a resistência da recorrente em fornecer dados e documentos para a fiscalização tributária.**

Original

Destaco que o lançamento está amparado por amplo complexo documental, o que se vê a fls. 89/848, de outro lado, em exame à impugnação, momento jurídico onde a autuada pode produzir provas documentais, solicitar perícia e demonstrar a higidez de suas alegações, INEXISTE uma única prova trazida aos autos para se contrapor às mais de 800 laudas postas na acusação administrativa.

É cediço no direito que ninguém pode se beneficiar da própria torpeza, e é exatamente isso que se pretende, pois enquanto o contribuinte é obrigado a apresentar documentos e informações à fiscalização tributária para demonstrar sua adequação como entidade beneficente, simplesmente se omite e depois alega que o lançamento se baseou em ilações, pela obviedade de sua própria omissão.

Sem razão a recorrente.

III. DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL REFLEXIVAS

Em obediência ao art. 62, incs. I e II, "b" do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015 – Ricarf adoto o entendimento do Supremo Tribunal Federal – STF, conforme abaixo passo a transcrever.

O julgamento do Recurso Extraordinário – RE nº 566.622, **transitado em julgado em 27/09/2022**, de repercussão geral, **fixou o Tema 32 abaixo transcrito**:

> A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas

Ao ler o voto do relator de referido recurso, em decisão plenária de 23/02/2017, extraio o seguinte excerto:

> Em síntese conclusiva: o artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, prevê requisitos para o exercício da imunidade tributária, versada no § 7º do artigo 195 da Carta da República, que revelam verdadeiras condições prévias ao aludido direito e, por isso, deve ser reconhecida a inconstitucionalidade formal desse dispositivo no que extrapola o definido no artigo 14 do Código Tributário Nacional, por violação ao artigo 146, inciso II, da Constituição Federal. Os requisitos legais exigidos na parte final do mencionado § 7º, enquanto não editada nova lei complementar sobre a matéria, são somente aqueles do aludido artigo 14 do Código.

Opostos embargos de declaração, o Plenário do STF decidiu em 18/12/2019 o seguinte, conforme parte da ementa abaixo transcrita:

> 1. **Aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social** contempladas no art. 195, § 7°, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas. (grifo do autor)

O julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 4.480/DF, em sessão plenária realizada em 27/03/2020, **com trânsito em julgado em 24/04/2021**, teve o seguinte acórdão:

Original

> Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a presidência do Senhor Ministro Dias Toffoli, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, julgar parcialmente procedente o pedido formulado na ação direta para **declarar a inconstitucionalidade formal do art. 13, III, §1°, I e II, §§ 3° e 4°, I e II, §§ 5°, 6° e 7°; do art. 14, §§1° e 2°; do art. 18, caput; e do art. 31 da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e declarar a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1°, da Lei 12.101/2009**, nos termos do voto do Relator. Brasília, Sessão Virtual de 20 a 26 de março de 2020.(grifo do autor)

Verificadas aquelas decisões do STF que repercutem sobre o presente julgamento, passo a repisar as análises realizadas no relatório de fiscalização, no que tange ao cerne da lide quanto às obrigações principais:

- A SALUTE SOCIALE atuou, predominante e efetivamente, **como prestadora de serviços com cessão de mão de obra**;
- Desvio de finalidade quanto à concessão de bolsas de estudo;
- Desvio de recursos em diversos pagamentos efetuados e baixas de valor na contabilidade sem contrapartida, além de omissão em responder as intimações;
- Falta de manutenção de escrituração contábil regular e omissão quanto à apresentação de demonstrações contábeis e financeiras.

Claro está que a principal acusação da peça administrativa inicial e constitutiva do direito tributário em julgamento neste contencioso é o desvirtuamento da instituição beneficente, donde passo a examinar os fatos narrados à luz do art. 14 do CTN, quanto à regulamentação da imunidade prevista no art. 195, § 7° da CF/88, conforme abaixo transcrito:

> Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:
>
> I – **não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título**; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001) (grifo do autor)
>
> II - **aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais**; (grifo do autor)
>
> III - **manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão**. (grifo do autor)
>
> § 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, **a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício**. (grifo do autor)
>
> § 2º **Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos**. (grifo do autor)

Pelos fatos apresentados na peça fiscal, Refisc, amplamente documentados, fls. 89/848, verifico primeiramente que a prestação de serviços por cessão de mão de obra não compõe os objetivos institucionais da entidade, para além disso há nítido desvio de finalidade

Original

quanto à concessão de bolsas de estudo e de recursos financeiros, a escrituração e demonstração contábeis não asseguraram à exatidão necessária, **tudo em evidente desconformidade para com aqueles requisitos já previsto no CTN para entidades beneficentes**.

Feitas as considerações, passo a exame de mérito.

IV. MÉRITO

Por se tratarem os argumentos recursais daqueles mesmos também apresentados na impugnação adoto os fundamentos da decisão recorrida já que também são os meus, **com as devidas anotações do tópico anterior deste voto**, nos termos do art. 57, §3º, Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, mediante a transcrição do teor do Acórdão nº 03-071.735 (voto do relator), fls. 918/932:

> Do Mérito
>
> No mérito, o cerne da questão reside no argumento de que o contribuinte faz *jus* à imunidade tributária prevista no art. 195, § 7°, da CF/88, vez que atendidas às exigências do art. 14, do CTN.
>
> No entendimento do impugnante, sendo ele imune não se submete aos requisitos do art. 29, da Lei 12.101 de 2009.
>
> Como demonstrado nos itens precedentes, no âmbito das contribuições sociais previdenciárias (art. 195, § 7°), trata-se de isenção/imunidade condicionada aos requisitos da lei (art. 29, da Lei 12.101/2009), os quais são distintos daqueles arrolados no art. 14 do CTN.
>
> Inicialmente, vale trazer as disposições do art. 195, § 7° da CF, de 1988:
>
> *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:*
>
> *(...)*
>
> *§ 7° São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. . (grifou-se).*
>
> Como já demonstrado no item precedente, o instrumento legal a regulamentar o citado § 7° é lei ordinária, o que foi feito, inicialmente, por meio do art. 55 da Lei n° 8.212, de 1991, posteriormente revogado pelo art. 29, da Lei 12.101/2009:
>
> *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 n° 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*

Original

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

Art. 30. A isenção de que trata esta Lei não se estende a entidade com personalidade jurídica própria constituída e mantida pela entidade à qual a isenção foi concedida.

Da Não Comprovação dos Requisitos Exigidos

No curso da ação fiscal, verificou-se o descumprimento de requisitos de isenção, previstos no art. 29, da Lei 12.101/2009.

Pelo exame da contabilidade, Ano Calendário 2011, apresentada em meio digital, a fiscalização constatou que a entidade auferiu receitas no valor de R$ 109.048.361,82, sendo que R$ 12.305.916,30 são não operacionais. Dos R$ 96.742.445,52, de receitas operacionais ordinárias, quase a totalidade, R$ 96.684.945,41, são receitas classificadas como Receitas de Administração de Projetos, conforme demonstrado no item 6 do Relatório Fiscal.

Pela análise da documentação apresentada (parcialmente, sendo que a parte contábil só foi apresentada para o AC 2011) em especial os Contratos, Convênios e Termos de Parceria, associada à análise contábil, constatou-se que a entidade, no período fiscalizado, atuou diretamente como empresa prestadora de serviços para a administração pública (Fundação Leão XIII, ligada à Secretaria de Estado de Assistência Social e Direitos Humanos do Rio de Janeiro; Instituto Vital Brazil, ligado à Secretaria de Saúde e Defesa Civil do Rio de Janeiro).

E, indiretamente, através das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público(OSCIP): INSTITUTO DE GESTÃO EM POLÍTICAS PÚBLICAS - IGEPP (antigo Instituto Informare) e ASSOCIAÇÃO MARCA PARA PROMOÇÃO DE SERVIÇOS.

Original

> Essas OSCIP subcontrataram a empresa ora fiscalizada, Salute Sociale, para prestar serviços, no caso para a Prefeitura Municipal de Duque de Caxias/RJ, Prefeitura Municipal de Natal/RN e Prefeitura Municipal de Macaé/RJ, por meio de Termos de Parceria.
>
> Relata a autoridade fiscal que, informações públicas prestadas pelo contribuinte através do sítio do Ministério da Justiça, Cadastro Nacional de Entidades de Utilidade Pública - CNEs Público, Demonstrativo Contábil, Notas Explicativas em relação ao AC 2011 (para o AC 2012, não há informações disponíveis), e que, correspondem às informações apresentadas no Relatório de Atividades 2011 (anexo), apresentado pelo contribuinte (TCI n° 003), dão conta da cobrança de taxa de administração de 2% da Receita Bruta Total (Nota 05), o que confronta com a característica básica de uma entidade filantrópica, qual seja, a ausência de fins lucrativos.
>
> E, pela análise dos contratos, convênios e Termo de Parceria, apresentados à fiscalização (ainda que não representem a totalidade da documentação a que foi intimado o contribuinte, conforme Anexo I), associada à verificação contábil do AC 2011 (não foi apresentada à contabilidade do AC 2012), foi possível concluir, à luz da legislação, que a entidade atuou predominantemente como prestadora de serviços com cessão de mão-de-obra, nos moldes previstos no § 3°, do art 31, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 9.711/98.
>
> Conforme pode ser verificado nos subitens anteriores, **praticamente toda a receita da entidade advém de contratos executados mediante cessão de mão-de-obra**. (grifo do autor)
>
> Basicamente a entidade forneceu mão-de-obra terceirizada para diversas Unidades de Saúde e Hospitalares (Projeto Duque de Caxias, Nova Natal, Moacyr do Carmo, Prefeitura Municipal de Macaé), bem como forneceu mão-de-obra terceirizada para atendimento a determinadas áreas do Instituto Vital Brazil.
>
> **A entidade objetivamente atua como locadora de mão-de-obra, não caracterizando esta atividade assistencial e, portanto, não fazendo jus à isenção prevista no art. 195, §7° da Constituição Federal**. (grifo do autor)
>
> Pelo fato de a prática da prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra de a fiscalizada descaracterizar o propósito da atividade assistencial, uma vez que é habitual e preponderante, e com base no inciso II, do art 27, da Lei 12.101/2009, foi lavrada Representação Administrativa, processo n° 15563-720247/201532, ao Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, onde tramita, sob o n° 71000.113421/2010-28, o processo de renovação do CEBAS da entidade.
>
> Resta demonstrado, nos autos, que a prestação de serviços por cessão de mão-de-obra realizada pela Salute Sociale é habitual e preponderante, abrangendo quase a totalidade dos empregados e das atividades desenvolvidas pela mesma.
>
> A realização de prestação de serviços através de cessão de mão-de-obra onerosa e habitual por parte de entidade beneficente de assistência social também representa desvio de finalidade com base no inciso II, do art. 29, da Lei 12.101/2009.

Com efeito, o art. 29, inc. II da Lei nº 12.101, de 2009 e o art. 14, II do CTN possuem a mesma *ratio essendi*, conforme abaixo transcrevo:

> CTN – art. 14 – II
>
> II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
>
> Lei 12.101, de 2009 – art. 29 – II

Original

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

Prossigo na transcrição do voto:

Da Não Manutenção de Escrituração Contábil Regular (AC 2012)

Afirma o impugnante que possui escrita fiscal regular, não a tendo apresentado devido ao açodamento da Fiscalização.

Ao contrário do alegado na impugnação, verifica-se que o contribuinte não demonstrou manter sua escrituração contábil regular no exercício de 2012.

A entidade, através do TIPF, datado de 16/03/2015, com prazo de 20 dias, foi intimada a apresentar seus registros contábeis em meio digital, para o período de 01/2011 a 12/2012.

Atendeu ao TIPF de forma parcial, apresentando seus registros contábeis somente em relação ao AC 2011. Apesar de re-intimada a apresentar as informações de sua contabilidade, em meio digital, para o AC 2012, através dos: TIF 002, de 09/07/2015 e TIF 003, de 31/08/2015, ambos com prazo de 20 dias; e TIF 006, de 23/10/2015, com prazo de 5 dias; a entidade não o fez.

A conduta descrita anteriormente constitui não atendimento ao requisito de isenção, previsto na Lei 12.101, art. 29, inciso IV e implica ainda agravamento da multa de ofício, nos termos da Lei n° 9.430/1996, art. 44, §2°, inciso II.

Assim, resta demonstrado que o contribuinte teve tempo suficiente para apresentar sua escrituração contábil no exercício de 2012, mas não o fez.

Da Realidade Fática Constatada

A impugnante alega que a suspensão da isenção foi baseada em presunções, evidências e ilações.

O que se comprova, nos autos, é que a suspensão da isenção se deu em razão da comprovação de que o contribuinte descumprimento diversos requisitos exigidos para garantir a isenção.

Em síntese, a partir da documentação apresentada pela empresa, dentre as quais, folhas de pagamento e contabilidade em arquivos digitais (apenas do AC 2011), relatório de atividades, demonstrações contábeis e financeiras, documentos de caixa, contratos de prestação de serviços, além da análise de dados constantes de nossos sistemas informatizados, foram constatados fatos que representam descumprimento dos requisitos do direito à isenção.

Tais fatos, com os respectivos períodos reflexos e fundamentos legais estão sintetizados a seguir:

- não manutenção de escrituração contábil regular, infringindo a Lei 12.101/2009, art 29, inciso IV, acarretando a suspensão da isenção no período de 01/2011 a 12/2012, conforme item 13 do Relatório Fiscal;

- não apresentação das demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade, uma vez que a receita anual auferida foi superior ao limite fixado pela Lei Complementar n° 123/2006, em desacordo com a Lei 12.101, art 29, inciso VIII, acarretando a suspensão da isenção no período de 01/2011 a 12/2012 (item 14);

Original

- não apresentação de certificado de regularidade do Fundo de garantia do Tempo de Serviço - FGTS, infringência à Lei 12.101, art 29, inciso III, acarretando a suspensão da isenção no período de 01/2011 a 12/2012 (item 15 do Relatório Fiscal);

- não conservação dos documentos que comprovam a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizadas que impliquem modificação da situação patrimonial, conforme previsão inserta na Lei 12.101, art 29, inciso VI, acarretando a suspensão da isenção no período de 01/2011 a 12/2012 (item 16 do Relatório Fiscal);

- não aplicação de suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, conforme previsto na Lei 12.101, art 29, inciso II (itens 10 e 17 do Relatório Fiscal);

- recebimento por parte de seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, de 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, conforme previsto na Lei 12.101, art 29, inciso I, acarretando a suspensão da isenção no período de 01/2011 a 12/2012 (item 18 do Relatório Fiscal);

- descumprimento de obrigações acessórias estabelecidas na legislação vigente, conforme Lei 12.101, art. 29, inciso VII(item 19 do Relatório Fiscal).

Sem razão o impugnante em seus argumentos.

Do Desvio de Finalidade dos Recursos

Argui o impugnante que para a caracterização da natureza assistencial, **o que importa não é a origem, mas a destinação dada aos recursos da entidade**. (grifo do autor)

Quanto a esta tese, a Fazenda Nacional se manifestou contrariamente com os seguintes argumentos:

33. A lógica que conduz à concessão do tratamento tributário privilegiado reside no fato de que tais entidades, ao desenvolverem atividades que são verdadeiro dever do Estado, acabam por desonerá-lo e também a seguridade social.

34. A prova dos autos, contudo, demonstra que a Salute Sociale se desvirtuou desse caminho, tendo deixado de praticar verdadeira atividade beneficente e gratuita **para dedicar de forma praticamente absoluta seus esforços e recursos no adimplemento de contratos de cessão de mão-de-obra celebrados com diversos entes públicos**.

35. A partir da análise da documentação apresentada ao longo da fiscalização, ainda que de forma bastante incompleta , **é possível observar que praticamente toda a receita operacional da recorrente é classificada como receita de administração de projetos**.(grifo do autor)

(...)

37. Essa **prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, habitual e onerosa, não chega sequer a ser negada pela recorrente**, **cuja única defesa reside na afirmação de que a fonte de suas receitas não é determinante na sua caracterização como entidade beneficente, mas sim a destinação conferida a tais receitas**.(grifo do autor)

(....)

Original

40. Obviamente, se é facultado às entidades beneficentes de assistência social mesclar a prestação de serviços, fazendo-o gratuitamente aos menos favorecidos e de forma onerosa aos que disponham de meios para obter tais serviços, não há como limitar, a priori, a realização de cessão de mão-de-obra por estas entidades. Contudo, também se revela óbvio que **estas atividades extras, alheias às finalidades assistenciais das entidades, não podem assumir proporções, nem formas, que desvirtuem a própria natureza da entidade beneficente de assistência social**.

Prossigo na transcrição do voto:

Conforme narrado no item 17 do Relatório Fiscal, restou comprovado que a entidade efetuou diversos pagamentos a prestadores de serviço. Citem-se:

a)GRÁFICA IMPERADOR LTDA, CNPJ 31.956.097/0001-84 - a entidade registrou em sua contabilidade, AC 2011, o pagamento de R$ 1.721.690,00 à Gráfica Imperador, na conta de despesa 5.2.1.05.009 -Serviços Gráficos Especializados (ANEXO IV-LANÇAMENTOS CONTÁBEIS GRÁFICA IMPERADOR);

-dentro da seleção de lançamentos cujos documentos de suporte, comprovantes de pagamento e contratos solicitados (TCIF 003), constam 7 lançamentos referentes a pagamentos à Gráfica Imperador. Para nenhum deles foi apresentada a documentação pertinente;

-cruzando-se dados dos sistemas informatizados da Receita com documentos de caixa diversos, a fiscalização constatou fatos que relevantes que sugerem desvio de recursos da entidade da sua finalidade institucional;

b) RJ CONSULTORIA DIFERENCIADA EM SAÚDE, CNPJ 11.965.772/0001-84, a entidade registrou a débito na conta de despesa 5.2.1.05.017 -Serviços Médicos Terceirizados Clínica, para o AC 2011, pagamento para a empresa, num total de R$1.603.500,00;

-a ausência de apresentação de documentação pertinente, associada a indícios de ligações do responsável da empresa prestadora RJ Consultoria, Sr. Tufi Soares Meres, com a contratante Salute Sociale supõe irregularidades na aplicação de recursos da entidade em suas finalidades institucionais;

-a utilização de recursos da entidade para custeio de despesas do INSTITUTO SALUTE VITA, CNPJ 11.486.635/0001-67, representa desvio de finalidade na aplicação de recursos da entidade.

Verificou-se ainda, a baixa do Crédito de R$ 448.400,10 da conta 1.1.2.02.012 - ADIANTAMENTOS DIVERSOS PSA, em 03/01/2011.

O contribuinte foi solicitado, através do TIF 003, e re-intimado através do TIF 005, a apresentar documentação contábil de suporte, contrato e comprovante de pagamento referente ao lançamento contábil de baixa do referido "Adiantamento", cuja contrapartida ocorreu na conta 5.2.1.05.006 - ASSESSORIA E CONSULTORIA TÉCNICA. A empresa não atendeu às intimações.

Foi verificado adiantamento/pagamento à empresa ROSA MEL COMERCIO E SERVIÇOS DE CONFECÇÃO DE ROUPAS LTDA, CNPJ 73.668.212/0001-15.

A ausência de apresentação da contabilidade/documentos de suporte AC 2012, o atendimento precário das intimações para apresentação dos documentos de caixa, contratos e comprovantes de pagamento, associados às evidências relatadas nos subitens anteriores, são fortes indícios de irregularidades na aplicação dos recursos da entidade.

Original

Dos pagamentos efetuados a Cruz e Santos Consultoria na Área de Saúde e Educação Ltda, CNPJ 12.016.018/0001-60, constatou-se que:

a) a entidade registrou em sua contabilidade de 2011, pagamentos à empresa Cruz e Santos a título de Serviços Especializados de Apoio e Gestão Operacional (vide Anexo XII - Lanç Contábeis Cruz e Santos).

Com a conduta de não apresentação de quase a totalidade dos documentos, o contribuinte dificultou a verificação quanto ao desvio de finalidade na aplicação dos recursos da entidade, a verificação quanto à remuneração de diretores, dentre outros aspectos essenciais de uma auditoria fiscal em entidade que goza do benefício da isenção de contribuições previdenciárias.

Mesmo assim, com informações precaríssimas, lidando com documentação incompleta, a auditoria viu-se diante de um grande número de indícios que evidenciaram que a entidade Núcleo de Saúde e Ação Social - Salute Sociale, não cumpriu o requisito de isenção previsto no inciso II, da Lei 12.101/2009, deixando de aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais.

Somem-se a esses fatos, às condutas detalhadas nos itens 11 a 19 do Relatório Fiscal, a própria natureza de cessão de mão-de-obra das atividades prestadas pela entidade, conforme descrito nos itens 3 a 10.

Conforme relatado no item 17.2.1.3, a entidade, durante todo o ano de 2011, efetuou o pagamento de Bolsa de Estudo Gratuidade para Carlos Alberto Paes Sardinha, Diretor Vice-Presidente Técnico da entidade, e para Mónica Kinast e Hélio Kinast da Cruz Secco, que vêm a ser, respectivamente, cônjuge e filho de Hélio Bustamante da Cruz Secco, Diretor Vice-Presidente Geral da entidade.

Conforme também relatado no item 17.2.1.1, não foram apresentados os esclarecimentos pertinentes, bem como os documentos comprobatórios que evidenciassem a natureza de tal benefício. De forma vaga, informou que as bolsas são concedidas com base no art 2°, XIII, do Estatuto Social.

Além disso, especificamente pelo fato de os beneficiários serem diretores da entidade (pessoalmente ou através de parente/cônjuge), representa infração ao requisito previsto no inciso I, do art. 29 da Lei 12.101/2009.

A identificação desses pagamentos e outros também relacionados no Relatório Fiscal é prova de que a entidade desviou-se de seus objetivos institucionais.

O contribuinte através do não atendimento às intimações lavradas, em especial, para apresentação da escrituração contábil AC 2012 (item 13 do Relatório Fiscal) e para a apresentação dos documentos de caixa, conforme descrito (item 16 do Relatório Fiscal) não permitiu que o requisito previsto no inciso II, do art. 29, da Lei 12.101/2009 fosse auditado plenamente.

No Ano calendário 2011, embora a maior parte dos documentos de suporte e contratos não tenham sido apresentados, a análise da contabilidade, o cruzamento de informações disponíveis em nos sistemas informatizados da Receita, associados à ínfima documentação apresentada, revelam que a entidade não aplicou integralmente seus recursos no desenvolvimento e manutenção dos objetivos institucionais da entidade.

Sobre o tema, a PFN assim manifestou:

50. Consoante se retira do Relatório fiscal, a recorrente, durante o curso da fiscalização, apesar de diversas vezes intimada a apresentar seus registros contábeis, somente o fez com relação ao ano-calendário de 2011, nada tendo apresentado quanto

Original

ao ano-calendário de 2012, o que configura violação ao inciso IV do art. 29 da Lei 12.101/09.

51. Quanto ao tema, é importante registrar que a única defesa da recorrente consiste na afirmação de que possui escrita fiscal regular, não a tendo apresentado em virtude do açodamento da fiscalização. Tal afirmação, contudo, não se fez acompanhar até a presenta data de nenhum tipo de prova, não se podendo, por outro lado, falar em açodamento da autoridade fiscal quando foram dadas à recorrente, durante o curso da fiscalização, quatro oportunidades distintas para que apresentasse os registros contábeis de 2012.

52. Sobre a recorrente recai ainda a acusação de falta de apresentação das demonstrações financeiras para os anos de 2011 e 2012, de falta de apresentação do certificado de regularidade do FGTS para os anos de 2011 e 2012 e de não conservação de documentos comprovem a origem e a aplicação de recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial.

(...)

55. Ao longo do procedimento fiscalizatório, apenas foi formulada uma justificativa quanto à dificuldade na apresentação da totalidade dos documentos de caixa que dessem suporte aos lançamentos contábeis, acatada pela fiscalização, que procedeu a uma amostragem dos lançamentos a serem auditados. Contudo, ainda assim, a recorrente continuou sem atender à solicitação fiscal. Dos 313 lançamentos auditados por amostragem, nada foi apresentado para 180 deles, o que representa, em termos de valores, mais de 94% do total de créditos e débitos constante da solicitação. Apenas para 1,23% do total dos lançamentos integrantes da intimação o atendimento foi considerado satisfatório.

Retorno à transcrição do voto:

Do Pagamento de Bolsas de Estudo Gratuidade

Alega o impugnante que pagamento de bolsa de estudo não é o mesmo que pagar remuneração ao Diretor e que o simples fato de se conceder uma bolsa de estudo a um Diretor ou a parente destes, por si só, não pode ser considerado irregular.

Foi solicitada pela fiscalização a apresentação dos documentos de caixa, contratos e comprovantes de pagamentos relacionados a diversos lançamentos contábeis, dentre os quais lançamentos a débitos em contas do grupo 5.2.1.07(Despesas com Bolsas de Estudo Terceiros).

O contribuinte atendeu parcialmente a intimação, apresentando somente os comprovantes de pagamento, deixando de apresentar assim, contratos e documentos de suporte.

As informações prestadas quanto à motivação, público beneficiário e critérios para fornecimento foram genéricas.

Por esse motivo, os valores pagos a título de bolsas de estudos foram arbitrados como remuneração a contribuintes individuais, com fulcro no § 3°, art 33, da Lei 8.212/91 e foram apurados na escrituração contábil AC 2011 da entidade, conforme exposto no item 20.5 do Relatório Fiscal.

A relação dos beneficiários, acompanhada da documentação que pudesse comprovar o atendimento de condições exigidas pela entidade não foi apresentada.

Diante da ausência de esclarecimentos por parte do contribuinte, a fiscalização efetuou algumas análises que evidenciam o caráter não filantrópico dessas bolsas, e sugerem

Original

também a utilização delas para pagamento de vantagens e/ou remunerações a pessoas ligadas à entidade.

No AC 2011, a entidade efetuou pagamentos a títulos de bolsa estudo gratuidade da ordem de R$ 2.202.788,27 (vide Anexo III - Planilha Lançamentos Contábeis Bolsa de Estudo Gratuidade), a débito da conta 5.2.1.07-DESPESAS COM BOLSAS DE ESTUDOS TERCEIROS.

Analisando-se os beneficiários, identificaram-se nomes de pessoas com relações diversas com a entidade, que não evidenciam qualquer caráter filantrópico.

É o caso, por exemplo, de Carlos Alberto Paes Sardinha e Hélio Bustamante Cruz Seco, diretores da entidade, esse último com pagamentos de bolsas à sua esposa e filho.

Também foram identificados nomes, sem vínculo empregatício, mas que sugerem prestar serviços à entidade, como é o caso de Gustavo Gonçalez Carneiro, que assina como Gerente Financeiro da entidade, e Antonio de Oliveira Júnior, que tem despesas de viagem reembolsadas.

Em face de dois dos beneficiários indicados fazerem parte da diretoria, constatou-se a obtenção de benefícios pessoais, o que correspondem à infração do requisito previsto no inciso I, art 29, da Lei 12.101/2009, conforme discriminados no item 18 do Relatório Fiscal.

Para fins de lançamento, os valores pagos a título de Bolsas de Estudo Gratuidade foram arbitrados como pagamentos a pessoas físicas, sendo objeto de apuração através do código de levantamento BE - Valores Pagos Bolsa de Estudo.

Desse modo, resta demonstrados que os pagamentos das bolsas de estudo gratuidade, foram irregulares e correspondem a infração do requisito previsto no inciso I, art 29, da Lei 12.101/2009.

Sobre o tema, a PFN assim manifestou:

62. Diante da ausência de maiores esclarecimentos por parte da contribuinte, a fiscalização efetuou algumas análises, tendo identificado **diversos pagamentos de bolsas a diretores da entidade e seus parentes, prestadores de serviços sem vínculo de emprego e pessoas ligadas a empresas que repassaram integralmente contratos com prefeituras para a Salute Sociale**.

63. **Tais bolsas não possuem nenhum caráter filantrópico e, em verdade, são concedidas para o pagamento de vantagens aos beneficiários**.

64. Referidos pagamentos, contudo, não são os únicos que demonstram que a Salute Social deixou de aplicar suas rendas, recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais.

65. Conforme comprovado pela fiscalização, durante os anos de 2011 e 2012, a Salute Sociale efetuou pagamentos a empresas que possuem em seus quadros sociais pessoas físicas também integrantes dos Conselhos Administrativo e Fiscal da própria Salute Sociale.

66. Ademais foram constatados pagamentos a empresas que têm em seus quadros societários pessoas que foram beneficiárias de bolsas de estudos concedidas pela contribuinte e pagamentos de despesas de terceiros sem suporte documental ou justificativa.

67. Como já verificado relativamente a outras irregularidades apontadas pela fiscalização, em seu recurso voluntário, **a recorrente não nega, nem indiretamente, a**

Original

concessão das bolsas e os pagamentos realizados com desvio de finalidade, limitando-se a afirmar que o "simples fato" de terem sido concedidas bolsas de estudos a diretores e parentes não é suficiente para fundamentar o lançamento.

68. *Data venia*, tal afirmativa chega a ser risível, na medida em que o presente auto de infração está longe de se fundar no "simples fato de terem sido concedidas bolsas de estudo a diretores e parentes".

69. Como demonstrado ao longo de todo o processo administrativo fiscal, é uma verdadeira coleção de irregularidades praticadas pela recorrente e que ela não se dá sequer ao trabalho de negar.

(...)

103. Ora, não comprovada pela recorrente a natureza do benefício concedido, nem tampouco o atendimento dos requisitos legais para que a parcela fosse excluída do salário-de-contribuição, mostra-se absolutamente acertada a sua inclusão na base de cálculo das contribuições lançadas.

Prossigo a transcrição do voto:

Das Alegações de Incidência sobre Verbas Indenizatórias

Nesse ponto, diz a impugnante que a autuação também se mostra insubsistente visto que, como os lançamentos recaíram sobre todas as verbas informadas em GFIP, é certo que foram tributados valores pagos aos empregados a título de terço constitucional de férias, férias, auxílio creche, auxílio doença e acidente, salário maternidade e aviso prévio indenizado, que pelas razões expostas na impugnação, não estão sujeitas à incidência das contribuições previdenciárias.

Não podem prosperar as alegações da defendente, haja vista que todas essas verbas se subsumem no conceito de salário-de-contribuição previsto no artigo 28, inciso I, da Lei n° 8.212, de 1991:

*I - salário de contribuição, assim considerado, para o empregado, 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 contrato, ou ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa (grifo nosso).*

O § 2° do artigo 22 exclui da remuneração do empregado às parcelas de que trata o § 9° do artigo 28 da Lei n° 8.212/1991. E este parágrafo estabelece, exaustivamente, as parcelas que não integram o salário-de-contribuição, sendo que nesta lista não se encontram as rubricas antes mencionadas.

Especificamente sobre a remuneração adicional de férias, há disposição expressa em relação à incidência de contribuição previdenciária sobre essa rubrica, conforme consta do art. 214, § 4° do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n° 3.048/1999:

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)

§ 4° A remuneração adicional de férias de que trata o inciso XVII do art. 7° da Constituição Federal integra o salário-de-contribuição

Original

> Relativamente ao Aviso Prévio indenizado e a sua correspondente projeção sobre o 13° salário integram a remuneração exclusivamente para fins de cálculo dos valores a serem recolhidos ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), não sendo base de incidência de contribuições previdenciárias. O Aviso Prévio trabalhado integra o salário de contribuição para fins de incidência.
>
> Ocorre que o impugnante não apresentou na impugnação qualquer prova dos valores pagos aos segurados a título das rubricas questionadas.
>
> Ressalte-se que as alegações e discordâncias do contribuinte ao lançamento efetuado, devem estar acompanhadas com provas que as fundamentem, a teor do art. 16, § 4° do Decreto 70.235, de 1972, que trata do Processo Administrativo Fiscal:
>
> *Art. 16. A impugnação mencionará: (...)*
>
> *§ 4° A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*
>
> *a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei n° 9.532, de 10/12/97)*
>
> *b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei n° 9.532, de 10/12/97)*
>
> *c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei n°9.532, de 10/12/97)*
>
> É na impugnação que o sujeito passivo expõe suas razões de fato e de direito, instruindo-a com os documentos comprobatórios das suas alegações, conforme o § 4° do art. 16 do Decreto n° 70.235/1972, antes transcrito.
>
> Como não foram apresentadas provas dos fatos alegados, não há como acatar as alegações da defesa no sentido de que foram incluídos na base de cálculo das contribuições lançadas, valores pagos aos segurados a título de verbas indenizatórias.
>
> Assim, não assiste razão à empresa em seus argumentos.

Sobre essa tese recursal, a PFN assim dispôs em suas contrarrazões:

> 104. Como bem observado pela DRJ, a recorrente não demonstra que dentre os valores apurados pela fiscalização há, efetivamente, parcelas pagas a título de terço constitucional de férias, auxílio-creche, auxílio-doença e auxílio-acidente, salário-maternidade, e aviso prévio indenizado.
>
> 105. Toda a argumentação tecida pela recorrente ao longo de seu recurso voluntário é de cunho teórico, sem vinculação com quaisquer nomes de segurados, bases de cálculo registradas nas folhas de pagamentos ou nos recibos de contribuintes individuais usados pela fiscalização para dar suporte fático à constituição do crédito tributário.
>
> 106. Ora, consoante determinado pelas regras de repartição do ônus da prova, a demonstração da existência de fatos impeditivos ao nascimento da relação jurídico-tributária compete à parte que os alega, no caso a recorrente, ônus do qual, contudo, ela não se desincumbiu.

Neste particular, destaco que acompanho a conclusão alcançada pela DRJ em razão de a Contribuinte não ter demonstrado e/ou evidenciado, dentre os valores apurados pela autoridade administrativa fiscal, quais parcelas, quais valores correspondem às alegadas verbas indenizatórias. Importante destacar, neste ponto, que não se desconhece que, sobre determinadas

Original

verbas, de fato, não há incidência de contribuição previdenciária. Cito, a título meramente exemplificativo, o auxílio-creche, em relação ao qual, inclusive, o Enunciado de Súmula CARF nº 64, dispõe que *não incidem contribuições previdenciárias sobre as verbas concedidas aos segurados empregados a título de auxílio-creche, na forma do artigo 7o, inciso XXV, da Constituição Federal, em face de sua natureza indenizatória*. Contudo, conforme fartamente exposto linhas acima, a Contribuinte não se desincumbiu do seu ônus de demonstrar a efetiva existência de verbas de natureza indenizatória dentre os valores apurados pela Fiscalização.

Retorno à transcrição do voto:

> **Das Contribuições Destinadas a outras Entidades (Terceiros)**
>
> O autuado alega que não é sujeito passivo das contribuições de terceiros (FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), de modo que o lançamento objeto do Auto de Infração 51.081.059-4 deve ser cancelado.
>
> Como já demonstrado nos itens precedentes, no curso da ação fiscal, verificou-se o descumprimento de requisitos de isenção, previstos no art. 29, da Lei 12.101/2009. Tal constatação acarretou a suspensão do direito à isenção das contribuições previdenciárias e das destinadas a outras entidades e fundos (Terceiros).
>
> Em todo período fiscalizado, o contribuinte declarou-se como entidade filantrópica em GFIP, código FPAS 639, beneficiando-se assim de isenção em relação às contribuições previdenciárias e de terceiros.
>
> Como consequência da suspensão da isenção, restou à fiscalização o enquadramento da entidade como empresa em geral, nos termos do art. 15 da Lei n° 8.212/91:
>
> *Art. 15. Considera-se:*
>
> *I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;*
>
> *(...)*
>
> *Parágrafo único. Equiparam-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual e a pessoa física na condição de proprietário ou dono de obra de construção civil, em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou a entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras. (Redação dada pela Lei n° 13.202, de 2015)*
>
> Na condição de empresa, se sujeita ao recolhimento das contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Terceiros).
>
> As Contribuições de terceiros sujeitam-se aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei n° 8.212, de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição, nos termos do art. 3° da Lei N° 11.457/2007:
>
> *Art. 3o As atribuições de que trata o art. 2o desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei. (Vide Decreto n° 6.103, de 2007).*

Original

§ 1o A retribuição pelos serviços referidos no caput deste artigo será de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do montante arrecadado, salvo percentual diverso estabelecido em lei específica.

§ 2o O disposto no caput deste artigo abrangerá exclusivamente contribuições cuja base de cálculo seja a mesma das que incidem sobre a remuneração paga, devida ou creditada a segurados do Regime Geral de Previdência Social ou instituídas sobre outras bases a título de substituição.

§ 3o As contribuições de que trata o caput deste artigo sujeitam-se aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios daquelas referidas no art. 2° desta Lei, inclusive no que diz respeito à cobrança judicial.

Desse modo, na condição de empresa em geral, por força dos dispositivos antes transcritos a empresa é obrigada a recolher as contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Terceiros), logo, é o sujeito passivo dessas contribuições cujos valores foram apurados sobre as bases de cálculo dos segurados empregados.

Destarte, uma vez comprovada a ausência de recolhimentos de contribuições previdenciárias e de terceiros, impõe-se o dever do Fisco de, em procedimento fiscal, efetuar o lançamento de ofício sobre os valores devidos, a teor do parágrafo único, art. 142 do CTN, que imprime caráter expressamente vinculado e obrigatório à atividade de lançamento, não existindo a possibilidade de escolha por parte da administração tributária quanto a efetuá-lo ou não, uma vez identificada à ocorrência do fato gerador.

Sobre o tema, a Fazenda Nacional se manifestou:

76. Como se pode verificar, tanto a Lei 9.766/98 quanto o Decreto 6.003 trouxeram um conceito amplo de empresa, considerando como tal, para fins de incidência do salário-educação, qualquer firma individual ou sociedade que assuma o risco de atividade econômica, urbana ou rural, com fins lucrativos ou não.

77. Dessa feita, inserem-se na sujeição passiva do salário-educação todas as entidades (privadas ou públicas, ainda que sem fins lucrativos ou beneficentes) que admitam trabalhadores como empregados ou que simplesmente sejam vinculadas à Previdência Social, ainda que não se classifiquem como empresas em sentido estrito (comercial, industrial, agropecuária ou de serviços).

(...)

84. Nos mesmos moldes do que se dá com o seguro-educação, a contribuição ao Incra sempre incidiu sobre a folha de salários de todos os empregadores, não havendo que se falar em limitação às empresas no estrito sentido comercial.

85. Cuidando-se de pessoa jurídica que dirija a atividade econômica, assuma os riscos do empreendimento e admita trabalhadores como empregados ou que simplesmente seja vinculada à Previdência Social, ela será sujeito passivo da contribuição de 0,2% incidente sobre a folha de salários devida ao Incra.

(...)

88. Já no que diz respeito às contribuições destinadas ao Sesc e Senac, o STJ já pacificou o entendimento de que é legítima a sua cobrança das empresas prestadoras de serviços. De acordo com o que ficou decidido no REsp 1.255.433/SE, "a expressão "estabelecimentos comerciais ", para os fins do art. 3°, do Decreto-lei n° 9.853/46 (SESC) e art. 4°, do Decreto-lei n. 8.621/46 (SENAC), inclui não apenas as empresas comerciais stricto sensu, mas também aquelas de prestação de serviços, dado o seu caráter empresarial."

Original

89. Ainda de acordo com o STJ, a lógica dos precedentes mencionados pelo relator para reforçar seu entendimento a respeito da incidência das contribuições é a de que "os empregados das empresas prestadoras de serviços não podem ser excluídos dos benefícios sociais das entidades em questão (SESC e SENAC) quando inexistente entidade específica a amparar a categoria profissional a que pertencem. Na falta de entidade específica que forneça os mesmos benefícios sociais e para a qual sejam vertidas contribuições de mesma natureza e, em se tratando de empresa prestadora de serviços, há que se fazer o enquadramento correspondente à Confederação Nacional do Comércio -CNC, ainda que submetida a atividade respectiva a outra Confederação, incidindo as contribuições ao SESC e SENAC que se encarregarão de fornecer os benefícios sociais correspondentes."

90. Finalmente, no que concerne à contribuição ao Sebrae, cumpre apenas mencionar que o STJ já firmou sua natureza jurídica de contribuição de intervenção no domínio econômico, exigível daqueles que se sujeitam à contribuição ao Sesc, nos termos do § 3° do art. 8° da Lei n° 8.029/90 .

91. Desse modo, em razão de todo o exposto, pugna-se pela manutenção do lançamento no que concerne às contribuições para terceiros.

Prossigo a transcrição do voto:

Das Obrigações Acessórias Descumpridas (AI 51.048.979-6 e 51.081.059-4)

Sustenta o impugnante que referidos Autos de Infração foram lavrados para cobrança de multa por duas supostas infrações que decorrem da mesma ação, portanto, houve dupla penalização, resultando *bis in idem*.

Conforme relatado no item 2.2 do Relatório Fiscal, a entidade deixou de apresentar diversos documentos, em face das intimações efetuadas. Com essas condutas, o contribuinte incorreu em descumprimento de obrigações acessórias, que representam também descumprimento do requisito de isenção previsto no inciso VII, art. 29, da Lei 12.101/2009.

De acordo com os autos, as infrações são distintas, pela ausência de apresentação de documentação diferenciada.

Por meio do AI n° 51.048.975-3(CFL 38) a empresa foi autuada por deixar de exibir:

- demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade, referentes aos AC 2011 e 2012, solicitados através do TIPF, TIF n° 001 e 002, TCIF n° 003 e TIF n° 4 a 6:

-documentos de suporte, comprovantes de pagamentos e contratos, referentes aos lançamentos contábeis AC 2011, constantes do Anexo ao TCIF n° 003. O atendimento por parte do contribuinte foi parcial e encontra-se discriminado, lançamento por lançamento, com a documentação faltante, no Anexo ao TIF n° 005.

Com as condutas de não apresentação desses documentos a entidade infringiu o disposto no art. 33, §§ 2° e 3° da Lei n° 8.212, de 24/07/91 com redação da MP n° 449, de 03/12/2008, convertida na Lei n° 11.941, de 27/05/2009.

Em razão da infração praticada, e na ausência de agravantes, foi aplicada a multa prevista na Lei n° 8.212, de 24/07/91, arts. 92 e 102 e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n° 3.048, de 06/05/99, art. 283, inc. II, alínea "j" e art. 373, cujos valores bases foram atualizados pela Portaria Interministerial MF/MPS n° 13 de 09/01/2015, publicada no DOU de 12/01/2015.

Original

Já por meio do Auto de Infração n° 51.048.976-19(CFL 35), a empresa foi autuada por deixar de exibir:

- comprovante de Inscrição no Conselho Municipal de Assistência Social, solicitado no TIF n° 002 e TCIF n° 003;

- relatório de atividades, referente ao AC 2012, solicitados através do TIPF e TCIF n° 003;

- relação de outros bens e direitos do ativo não circulante, acompanhado de comprovante de titularidade e valor contábil do bem (para bens com valor unitário superior a R$ 10.000,00), solicitados através do TIPF e TIF n° 002;

- certificado de regularidade do FGTS AC 2011 e 2012, solicitados através do TIPF, TIF n° 002 e TIF n° 003;

- elementos integrantes dos Contratos, Convênios e Termos de Parceria, na forma detalhada no Anexo I - DEMONSTRATIVO DO ATENDIMENTO QUANTO AOS CONTRATOS, CONVÊNIOS E TERMOS DE PARCERIA, solicitados através do TIPF, TIF n° 002 e TCIF n° 003;

- balanço patrimonial, exercício 2014, necessário para avaliação de hipótese de emissão do Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, solicitado através do TIF n° 001, TIF n° 002, e TCIF n° 003;

- documento que comprove a titularidade de direitos de títulos da Eletrobrás (conta 1.2.1.01.002), bem como laudo que serviu de base para a reavaliação dos mesmos (conta 1.2.101.004), solicitado através TCIF n° 003;

- identificação dos integrantes do Conselho de Administração e Conselho Fiscal em 2011 e 2012 e Atas de Eleição dos integrantes do Conselho de Administração e Conselho Fiscal eleitos para o período fiscalizado, ainda que as Assembleias destinadas a essa eleição tenham ocorrido antes de 2011. Solicitação efetuada através dos TIF n° 004, e TIF n° 005.

-relação dos beneficiários com valores pagos, acompanhada da documentação que respalde o atendimento das condições exigidas pela entidade para pagamento das bolsas de estudos, solicitada através do TIF n° 004 e TIF n° 005;

Dessa forma, a entidade deixou de prestar a Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da mesma, na forma por ele estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização, conforme previsto na Lei n° 8.212, de 24/07/91, art. 32, III e §11, com redação da MP n° 449, de 03.12.2008, convertida na Lei n° 11.941, de 27/05/2009, combinada com o art. 230, III, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n° 3.048, de 06/05/99.

Em decorrência da infração praticada, e na ausência de agravantes, foi aplicada a multa prevista na Lei n° 8.212, de 24.07.91, art. 92 e art. 102 e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 283, II, "b" e art. 373. Cujos valores bases foram atualizados pela Portaria Interministerial MF/MPS n° 13 de 09/01/2015, publicada no DOU de 12/01/2015.

Como demonstrado, **os Autos de Infração foram lavrados para cobrança de multa por infrações distintas**, portanto, não há que se falar em *bis in idem*.

Os Autos de Infração encontram-se regularmente formalizados.

Original

Sobre o tema a PFN assim manifestou:

> 94. Não há nos presentes autos a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária. Os autos de infração que o contribuinte considera como relativos a "infrações mais graves" são autos de infração de obrigações principais e por meio deles são constituídos créditos tributários referentes a tributos, que, por definição legal, não constituem sanção de ato ilícito.
>
> 95. Fácil perceber, portanto, que simplesmente não existe substrato fático para que se cogite de aplicação do princípio da absorção.

Retorno à transcrição do voto:

> **Da Multa de Ofício Agravada**
>
> A autuada contesta a multa o agravamento (50%), sob o argumento de que atendeu e não deixou sem resposta qualquer das intimações fiscais que recebera no curso do procedimento de fiscalização, fato que impede a aplicação do § 2° do art. 44 da Lei 9.430/96.
>
> Sem razão a empresa em suas alegações, como será demonstrado.
>
> Apesar de reintimado a apresentar as informações de sua contabilidade, em meio digital, para o AC 2012, por meio dos TIF 002, de 09/07/2015 e TIF 003, de 31/08/2015, ambos com prazo de 20 dias; e TIF 006, de 23/10/2015, com prazo de 5 dias, o contribuinte não atendeu às intimações.
>
> Conforme descrito no Relatório Fiscal, o agravamento da multa de ofício se deu pela conduta do contribuinte de não apresentação dos arquivos digitais de sua contabilidade para os lançamentos referentes ao AC 2012, conforme explanado no subitem 13.4 do Relatório Fiscal.
>
> Tal conduta além de constituir descumprimento de requisito de isenção previsto no art. 29, inciso IV da Lei 12.101/2009, implica no agravamento da multa de ofício, nos termos do art. 44, § 2° inciso II da Lei n° 9.430/96:
>
> *Art. 44 (...)*
>
> *§ 2° Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1s deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei n° 11.488. de 2007)*
>
> *(...)*
>
> *II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei n° 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei n° 11.488, de 2007).*
>
> Desse modo, os lançamentos que envolvem as competências referentes ao exercício de 2012 foram objeto de agravamento da multa de oficio, nos termos da Lei 9.430/1996, art. 44, §2°, inciso II, em face da não apresentação de arquivo digital contendo a escrituração contábil do AC 2012.
>
> Diante dos dispositivos legais antes citados e da conduta reiterada do contribuinte de não apresentar a documentação exigida pela fiscalização, apesar de reiteradas solicitações, a multa foi corretamente aplicada com o agravamento (50%), conforme previsão
>
> inserta no art. 44, §2°, inciso II da Lei n° 9.430/1996, resultando na imposição da multa de ofício com o percentual de 112,5%, no ano calendário 2012.

Original

> Finalmente, tem-se que o lançamento encontra-se revestido dos elementos exigidos pelos artigos 11 do Decreto 70.235/72 e 142 do Código Tributário Nacional (Lei n° 5.172/66).
>
> O procedimento fiscal atendeu às disposições expressas na legislação e o impugnante não apresentou argumentos e/ou elementos de prova capazes de elidir o lançamento, devendo ser mantida a exigência fiscal formalizada por meios dos Autos de Infração ora analisados.

Sobre o tema, a PFN assim manifestou:

> Diante das disposições da norma em comento e da conduta do contribuinte de não apresentar a documentação exigida pela autoridade fiscal, apesar de reiteradas solicitações, não há dúvidas de que foi correto o agravamento da multa em 50%.

V. CONCLUSÃO

Por tudo posto, rejeito as preliminares apresentadas e, no mérito, voto por negar provimento ao recurso interposto.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino

Original