



<b>Processo nº</b>	15746.720833/2020-04
<b>Recurso</b>	De Ofício e Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2301-011.250 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	07 de maio de 2024
<b>Recorrentes</b>	CENTRO DE INTEGRACAO EMPRESA ESCOLA CIEE FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2018

#### **CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS.**

Tendo a empresa remunerado segurados empregados e contribuintes individuais com verbas integrantes do salário-de-contribuição previdenciário, torna-se obrigada ao recolhimento das contribuições patronais incidentes sobre tais valores, conforme determina o art. 22, I, II e III, da Lei 8.212/91.

#### **ENTIDADES BENEFICENTES. IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.**

O direito à imunidade das contribuições previdenciárias (art. 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal) depende do cumprimento dos requisitos legais.

#### **COTA PATRONAL. TERCEIROS. BASE DE CÁLCULO. LIMITE DE VINTE SALÁRIOS MÍNIMOS. INAPLICABILIDADE. DECISÃO STJ EM RECURSOS REPETITIVO**

O Superior Tribunal de Justiça, através do REsp 1.898.532-CE, de 13/03/2024, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, decidiu que a partir da entrada em vigor do art. 1º, I, do Decreto-Lei n. 2.318 de 1986, o recolhimento das contribuições destinadas ao SENAI, SESI, SESC e SENAC não está submetido ao limite máximo de vinte salários mínimos.

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2018

#### **COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL. LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS PARA ISENÇÃO.**

Compete ao auditor fiscal da Receita Federal do Brasil a lavratura de auto de infração quando constatados descumprimento de requisitos para o gozo da imunidade das contribuições previdenciárias na forma da lei.

### **ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2018

#### **QUALIFICAÇÃO DA MULTA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO.**

ACÓRDÃO GERADO PELA PGRF  
PROCESO 15746.720833/2020-04

A multa qualificada de 150% deve ser fundamentada no Relatório Fiscal. Deve ser cancelada a qualificação da multa de ofício sem demonstração do nexo entre os motivos da qualificação e os fatos apurados no processo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas no recurso voluntário interposto e, no mérito, por voto de qualidade, negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Vanessa Kaeda Bulara Andrade e Rodrigo Rigo Pinheiro. Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Julgamento realizado após a vigência da Lei n.º 14.689/2023

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Rodrigo Rigo Pinheiro, Diogo Cristian Denny (Presidente)

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário e de Ofício interposto contra o Acórdão n.º 105-004.923 que julgou parcialmente procedentes os AUTOS DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. O referido Acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2018

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS.

Tendo a empresa remunerado segurados empregados e contribuintes individuais com verbas integrantes do salário-de-contribuição previdenciário, torna-se obrigada ao recolhimento das contribuições patronais incidentes sobre tais valores, conforme determina o art. 22, I, II e III, da Lei 8.212/91.

ENTIDADES BENEFICENTES. IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

O direito à imunidade das contribuições previdenciárias (art. 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal) depende do cumprimento dos requisitos legais.

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de imunidade/isenção.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2018

**COTA PATRONAL. TERCEIROS. BASE DE CÁLCULO. LIMITE DE VINTE SALÁRIOS MÍNIMOS. INAPLICABILIDADE. PROIBIÇÃO CONSTITUCIONAL DE VINCULAÇÃO DO SALÁRIO MÍNIMO A QUALQUER FIM. PARÁGRAFO ACÉFALO. NOVA ORDEM JURÍDICA.**

Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil a arrecadação e fiscalização das contribuições devidas a terceiros, conforme art. 3º, da Lei 11.457/2007.

A limitação da base de cálculo da Contribuição de Terceiros (outras entidades e fundos) a vinte salários mínimos era uma sistemática consoante a ordem jurídica anterior à fundada pela Constituição de 1988. A atual ordem jurídica veda expressamente a vinculação do salário mínimo para qualquer fim, sem margens para ser excepcionada por um parágrafo acéfalo, sem caput, pinçado de norma anterior a 1988 que além de contrariar técnica legislativa não possui densidade jurídica suficiente para alterar normas constitucionais como a citada vedação de vinculação do salário mínimo para qualquer fim, a contida no ADCT que revoga após dois anos da promulgação da atual Constituição os incentivos que não forem confirmados por lei e inclusive no que diz respeito aos valores sobre os quais o atual ordenamento jurídico se estrutura e busca consolidar.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2018

**COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL. LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS PARA ISENÇÃO.**

Compete ao auditor fiscal da Receita Federal do Brasil a lavratura de auto de infração quando constatados descumprimento de requisitos para o gozo da isenção das contribuições previdenciárias na forma da lei.

**TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE DO DIRIGENTE. AUSÊNCIA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA DA PESSOA FÍSICA. AFASTAMENTO DA IMPUTAÇÃO.**

No âmbito do lançamento tributário, afasta-se a imputação de responsabilidade solidária do dirigente pessoa física em relação ao crédito tributário constituído, quando não se individualize quanto a ele qualquer conduta, comissiva ou omissiva, relativamente aos fatos geradores apurados, limitando-se a matéria de fundo do lançamento à contextualização dos fatos ordinários levados a efeito pela própria entidade, sem qualquer contorno doloso, fraudulento ou de má-fé.

**INCONSTITUCIONALIDADE.**

Não cabe ao órgão administrativo julgar sobre a constitucionalidade ou não de lei ou ato normativo.

**QUALIFICAÇÃO DA MULTA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO.**

A multa qualificada de 150% deve ser fundamentada no Relatório Fiscal. Deve ser cancelada a qualificação da multa de ofício sem demonstração do nexo entre os motivos da qualificação e os fatos apurados no processo.

**Impugnação Procedente em Parte**

**Crédito Tributário Mantido em Parte**

Os créditos tributários lançados, correspondente ao período de 01/01/2016 a 31/12/2018, referem-se à contribuições sociais devidas por constatação de diferenças de bases declaradas por descaracterização de entidade isenta, relativa a parte patronal, empregados e destinadas a outras Entidades e Fundos.

Em outra ação fiscal, mas guardando similaridade com os temas aqui em análise temos:

- Processo nº 19515.721246/2017-01 - 01/01/2012 a 31/12/2014 – Contribuição Social parte patronal e terceiros – já analisado o Recurso Voluntário por esta turma.
- Processo nº 19515.720733/2017-49 – 01/01/2012 a 31/12/2014 - AIOA – IRPJ – CSLL – PIS – COFINS – Recurso Voluntário já foi apreciado e provido – Recurso Especial não foi aceito.

O Relatório proferido no Acórdão de Impugnação faz um resumo do teor do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 58 a 93):

A ação fiscal teve como objetivo a verificação dos requisitos para a manutenção da imunidade/isenção, previstos na Lei 12.101/2009 e no art. 14 do CTN, e a regularidade das contribuições a cargo da empresa, relativas aos segurados empregados e contribuintes individuais.

Conforme estatuto social, anexado, o CIEE é uma associação filantrópica, benficiente de assistência social, sem fins lucrativos e de fins não econômicos, constituída em 20/2/1964.

#### **Das folhas de pagamento.**

Nas folhas de pagamentos apresentadas verificou-se que, dentre as demais verbas, constam pagamentos das seguintes rubricas:

Rubricas	2016	2017	2018
Premio ( 0071)	443.283,47	1.855.854,46	5.613,75
Premio motivacional (0074)	73.812,60	0,00	0,00
Bonus adicional (0197)	0,00	0,00	64.907,22
Gratificação (0191)	0,00	63.656,84	117.862,76
14o. Sal - 1a. Parc. (0069)	3.111.219,97	3.114.616,80	3.769.273,87
14o. Sal - 2a. Parc. (0072)	3.147.610,47	3.397.998,34	4.046.789,06
14o. Sal quitação (0070)	312.612,38	414.582,79	342.506,67

Na convenção coletiva firmada entre o Sindicato dos Empregados em Entidades Culturais, Recreativas, de Assistência Social, de Orientação e Formação Profissional no Estado de São Paulo (SENALBA) e o Sindicato das Entidades Culturais, Recreativas, de Assistência Social, de Orientação e Formação no Estado de São Paulo (SINDELIVRE), não consta previsão de pagamento de nenhuma das verbas acima citadas.

Foi apresentado Regulamento de Benefícios pagos aos trabalhadores, atualizado em junho/2020, o qual também não prevê pagamento de nenhuma das verbas relacionadas no quadro acima. Solicitado os regulamentos em vigor, dos anos de 2016, 2017 e 2018, a entidade alegou que, apesar de formalmente elaborados em 2020, os procedimentos já eram seguidos desde 2016.

Como não há previsão no Regulamento de Benefícios nem no Acordo Coletivo, concluiu-se que o pagamento dessas verbas foi por mera liberalidade da entidade já que não havia nenhum documento que a obrigasse a efetuar tais pagamentos.

**Da conta contábil 401110500009 – Contribuição ao CIEE Nacional.**

data	conta	conta	valor	histórico
31/03/2016	401110500009	CONTRIBUICAO CIEE NACIONAL	0	#REALOCACAO GASTOS CEBS MOV ORIG-MS03030 9*1
31/03/2016	401110500009	CONTRIBUICAO CIEE NACIONAL	34.632,54	#REALOCACAO GASTOS CEBS MOV ORIG-MS03030 9*1
31/03/2017	401110500009	CONTRIBUICAO CIEE NACIONAL	0	#REALOCACAO GASTOS CEBS MOV ORIG-MS03030 1*1
31/03/2017	401110500009	CONTRIBUICAO CIEE NACIONAL	42.211,94	#REALOCACAO GASTOS CEBS MOV ORIG-MS03030 1*1
31/03/2018	401110500009	CONTRIBUICAO CIEE NACIONAL	0	#REALOCACAO GASTOS CEBS MOV ORIG-MS03070 9*1
31/03/2018	401110500009	CONTRIBUICAO CIEE NACIONAL	42.109,40	#REALOCACAO GASTOS CEBS MOV ORIG-MS03070 1*1

A entidade não apresentou nenhum documento, contrato, recibo ou notas fiscais que justificassem os lançamentos contábeis.

Solicitou-se documentos que pudessem justificar os lançamentos, mas a entidade se limitou a enviar os extratos bancários que apenas comprovam o repasse da verba.

Quando o CIEE São Paulo paga mensalmente ao CIEE Nacional quantias para custear despesas como folha de pagamento, prestadores de serviços e contas de consumo, sem apresentar os comprovantes dos gastos, pode-se afirmar que a entidade descumpriu o disposto no inciso II, do art. 29 da Lei 12.101/2009 e inciso II, do art. 14 do CTN, isto é, não está aplicando suas rendas e superávit na manutenção e desenvolvimento das atividades e objetivos institucionais.

**Do contrato com L.G. Bertelli Consultoria Empresarial SC Ltda – CNPJ 68.167.741/0001-03, representada pelo sócio gerente Luiz Gonzaga Bertelli.**

O contrato para prestação de serviços (anexados aos autos) foi assinado em 6/3/2017, válido por tempo indeterminado.

Pelos serviços contratados o CIEE pagou o valor de R\$ 102.445,00 (cento e dois mil quatrocentos e quarenta e cinco reais) mensais, conforme nota fiscal juntada (fl. 78).

O Sr. Luiz Gonzaga Bertelli, foi empregado do CIEE, de 15/9/2015 a 3/3/2017, e ocupou o cargo de presidente do conselho de administração, eleito em assembleia do dia 1/4/2015, para o triênio 16/4/2015 a 15/4/2018. O mandato foi alterado pela assembleia de 7/12/2017 e encerrado em 31/12/2017. Como empregado teve o contrato de trabalho rescindido em 3/2017 quando foi contratado como pessoa jurídica para prestação de serviços de apoio à gerencia executiva, à assessoria de comunicação e gerência de relações públicas, organização de palestras, produção editorial e relacionamento com representantes do poder executivo, legislativo, judiciário da esfera municipal, estadual e federal. Embora nas atribuições do contrato não haja a previsão, o Sr. Luiz G. Bertelli continuou como presidente do conselho até 31/12/2017 conforme deliberação da assembleia geral realizada em 7/12/2017. Por esta conduta podemos afirmar que a entidade descumpriu o disposto no inciso I, parágrafo 1º, do art. 29 da Lei 12.101/2009.

Pela análise do contrato verificou-se que o valor dos serviços contratados é de R\$ 102.445,00 e, adicionalmente, contemplou o prestador com um rol de benefícios, tais como: reembolso do plano de saúde, de despesas de viagem, de transportes, de hospedagem, de alimentação, remuneração adicional em dezembro, gratificação adicional no final do ano e licença remunerada de 30 dias/ano. Pode-se concluir que estes benefícios adicionais previstos no contrato equivalem a benefícios aos quais os trabalhadores empregados fazem jus: 13º Salário (remuneração adicional em dezembro), 14º Salário (gratificação adicional no final do ano) e férias (licença remunerada de 30 dias/ano).

Ao se contratar um prestador de serviços pessoa jurídica, presume-se que no valor do serviço acordado já esteja incluído todos os eventuais benefícios ao prestador, portanto, não é razoável que sejam concedidos benefícios adicionais, o que indica favorecimento ao Presidente do Conselho de Administração e descumprimento do inciso V, do art. 29, da Lei 12.101/2009 e inciso I, do art. 14 do CTN.

Verificou-se que os benefícios extras não integraram o valor dos serviços, não foram oferecidos à tributação conforme nota fiscal anexada (fl. 78).

Os valores pagos para L.G. Bertelli Consultoria Empresarial S/C Ltda, foram:

L.G Bertelli Consultoria Empresarial	
Comp	Valor
mar/17	102.445,00
abr/17	102.445,00
mai/17	102.445,00
jun/17	102.445,00
jul/17	102.445,00
ago/17	102.445,00
set/17	85.370,75

O Sr. Luiz G. Bertelli prestou serviços de 3/2017 a 9/2017, os benefícios extras a que teve direito correspondem a:

benefícios previstos no contrato de prestação serviço	equivalente na CLT	7/12 da remuneração
remuneração em dezembro	13o. Salário	59.759,56
gratificação no final ano	14o. Salário	59.759,56
licença remunerada de 30 dias	férias	59.759,56
Total		179.278,68

Verificou-se também que o contrato é válido por prazo indeterminado, o que indica que não há preocupação em buscar serviços por preços e condições mais vantajosas para a entidade, como recomenda o Regulamento de Contratações.

#### Contrato de NH Menezes ME – CNPJ 27.288.884/0001-88.

Contrato assinado em 6/3/2017 para a prestação de serviços de assessoria e consultoria relativo a assuntos internos e institucionais do CIEE, no gabinete da Presidência do Conselho de Administração. Neusa Helena Menezes foi empregada do CIEE, de 21/11/1966 a 3/3/2017, na função de Superintendente de Recursos Humanos.

Nos cadastros da Receita Federal consta que a NH Menezes ME iniciou as atividades em 13/3/2017 e encerrou as atividades em 19/2/2018.

Os serviços serão executados das 8 às 12h, menos às quintas-feiras que será das 13:30h às 17:30h.

Pelos serviços executados recebeu o valor de R\$ 20.940,00 (vinte mil e novecentos e quarenta reais), conforme nota fiscal anexada (fl. 81).

A contratada será reembolsada das despesas de viagem, transporte, receberá remuneração adicional em dezembro, licença remunerada de 30 dias uma vez ao ano, vale refeição e o contrato vigorará por tempo indeterminado, o que demonstra a falta de disposição para a busca de serviços por preços e condições mais vantajosas para a entidade.

Os valores pagos foram:

NH Menezes - valores pagos		
comp	NF	Valor
mar/17	1	20.940,00
abr/17	2	20.940,00
mai/17	3	20.940,00
jun/17	4	20.940,00
jul/17	5	20.940,00
ago/17	6	20.940,00
set/17	7	20.940,00
out/17	8	20.940,00
nov/17	9	20.940,00
dez/17	10	20.940,00
total		209.400,00

Além do valor acordado pelos serviços, a contratada tinha direito à remuneração adicional no mês de dezembro, licença remunerada de 30 dias, vale refeição e

reembolso do plano de saúde. No total, os benefícios equivalem a R\$ 34.900,00, conforme demonstrado abaixo:

benefícios previstos no contrato de prestação serviço	equivalente na CLT	10/12 da remuneração
remuneração dezembro	13o. Salario	17.450,00
licença remunerada 30 dias	férias	17.450,00
Total		34.900,00

Verificou-se que esses benefícios extras não integraram o valor dos serviços nas notas fiscais, não foram oferecidos à tributação, conforme nota fiscal anexada.

Pelo pagamento desses benefícios, mais uma vez a entidade descumpriu o inciso VI, do art. 29 da Lei 12.101/2009 e inciso I, do art. 14, do CTN.

#### **Do caráter socioassistencial da entidade e gratuidade do atendimento.**

Verificou-se que em relação aos estagiários, a atuação da entidade é fazer a integração entre o estudante que se cadastra para um estágio e a empresa disposta a conceder a vaga. Os requisitos para concorrer a uma vaga de estágio são estabelecidos na Lei 11.788/2008. Em nenhum momento verificou-se que as ações são voltadas para pessoas de baixa renda ou vulneráveis, pois, para se cadastrar a uma das vagas de estágio, não há nenhum direcionamento para candidatos carentes. O CIEE faz esse serviço gratuitamente para o estudante, pois é vedado a cobrança, conforme a Lei 11.788/2008.

Os usuários dos serviços do CIEE são as empresas que dispõem de vagas e os estudantes que se cadastram para os estágios oferecidos. O CIEE faz a intermediação entre a empresa e o estudante e recebe da empresa por este serviço, assim não há como considerar que os serviços prestados são efetuados de forma gratuita, conforme verificado. Como exemplos cita o contrato do Programa de Estágio entre Adilson Furlan e CIEE, assinado em 25/11/2014, cláusula 4<sup>a</sup> (fl. 85) e o contrato do CIEE e Mattel do Brasil Ltda, assinado em 20/2/2015 (fl. 85).

Concluiu-se que os serviços prestados pelo CIEE são gratuitos para os estudantes, por força de lei, mas são cobrados das empresas concedentes.

No caso dos aprendizes a instituição também faz a intermediação entre a empresa e o candidato por meio de convênios firmados com as empresas cedentes e em alguns casos a atuação do CIEE se respalda no inciso II, do art. 430, do Decreto Lei 5.452/43 com redação dada pela Lei 10.097/2000, que prevê a contratação do aprendiz pela entidade filantrópica, caso em que não gera relação de emprego com a empresa cedente de vaga para o aprendiz. O CIEE prepara toda a documentação, entre outros, o Contrato de Aprendizagem, mantém, executa e acompanha o programa de aprendizado. A concedente da vaga, além do salário/hora e reflexos, se obriga a depositar mensalmente ao CIEE um valor por estudante, integral, não proporcional aos dias do aprendizado.

A entidade alega que as receitas são para suprir as despesas operacionais, sem qualquer ganho econômico, mas não esclareceu como são calculados, quais os critérios para a fixação dos valores cobrados das empresas contratantes. Acrescenta ainda que esses valores subsidiam outras ações do CIEE, que as contratações firmadas pelo CIEE são decorrentes de chamamento público, licitação ou acordo entre as partes.

Verificou-se que a concedente da vaga, além do pagamento do salário/hora ao aprendiz também paga um valor, classificado com contribuição institucional, mas que na verdade trata-se de cobrança pelos serviços prestados pelo CIEE, isto é, os serviços são gratuitos para os estudantes, pois a cobrança é vedada por lei, mas é cobrada das empresas cedentes de vagas.

Após análise dos documentos apresentados pela entidade, pesquisas e buscas nos arquivos da Receita Federal do Brasil, verificou-se que no período fiscalizado de 1/2016 a 12/2018, a entidade não atendeu os requisitos, previstos no art. 29 da Lei 12.101/2009

e o art. 14 do CTN (Lei 5.172/66), para ser enquadrada como entidade imune/isenta, conforme fatos descritos abaixo:

- paga benefícios para os trabalhadores, tais como prêmio, prêmio motivacional, gratificação, bônus adicional e 14º Salário, por liberalidade, sem a previsão em acordo coletivo ou regulamento de benefícios e descumprir o inciso V, do art. 29 da Lei 12.101/2009 e inciso I, do art. 14 do CTN, conforme já detalhado. O total dos benefícios pagos foi de R\$ 24.257.915,66;
- paga mensalmente para o CIEE Nacional, entidade que tem como finalidade representar e defender os interesses dos CIEE estaduais perante os poderes públicos federais, descumprindo o inciso II, do art. 29 da Lei 12.101/2009 e inciso II, do art. 14 do CTN, isto é, não está aplicando suas rendas e superávit na manutenção e desenvolvimento das atividades e objetivos institucionais. O total pago foi de R\$ 1.825.129,00;
- contratou prestador de serviço PJ, mas paga por liberalidade, benefícios inerentes à categoria de empregados, descumprindo o inciso V, do art. 29 da Lei 12.101/09 e inciso I do CTN. O total pago pelos serviços prestados para L.G. Bertelli Consultoria Empresarial foi de R\$ 700.040,75 e R\$ 179.278,68 pelos benefícios extras, totalizando R\$ 879.319,43. Já para a NHMenezes Consultoria pelos serviços foram pagos R\$ 209.400,00 e benefícios extras de R\$ 34.900,00, totalizando R\$244.300,00;
- o Sr. Luiz Gonzaga Bertelli, era empregado, com o cargo de Presidente do Conselho de Administração para o período de 4/2015 a 12/2017. O contrato de trabalho foi rescindido em 3/2017, e foi contratado como prestador de serviço pessoa jurídica, mantendo o cargo de Presidente do Conselho de Administração, por esta conduta a entidade descumpriu o disposto no inciso I, parágrafo 1º, do art. 29 da Lei 12.101/2009 (redação dada pela Lei 12.868 de 2013);
- os usuários dos serviços do CIEE são as empresas que buscam estagiários e aprendizes e os estudantes que se cadastram para uma dessas vagas. O CIEE presta um serviço de intermediação e recebe um pagamento por essa prestação de serviço, efetuado por uma das partes beneficiada pelo serviço prestado. Assim não há como considerar que os serviços são prestados de forma gratuita; e - por não observar o disposto no art. 14 do CTN – Lei 5.172/1996 e o art. 29 da Lei 12.101/2009, não faz jus à isenção do pagamento da contribuição previdenciária a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social (art. 22 da Lei 8.212/1991), calculada sobre o total das remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais.

As bases de cálculo utilizadas foram obtidas a partir dos valores declarados em GFIP, cujas remunerações foram totalizadas por competência. Os valores das GFIP individualizadas por filial e por competência, com os respectivos códigos de controle, estão no anexo “Bases de Cálculo – GFIP código de controle”. Formalizou-se Representação Fiscal para Fins Penais, em razão de condutas que em tese configuram a prática de crime contra a ordem tributária, processo 15.746.720.979/2020-41.

No período fiscalizado, os representantes legais da empresa eram: Luiz Gonzaga Bertelli, CPF 011.310.608-49, presidente do Conselho de Administração de 2016 até 31/12/2017, quando foi sucedido por Antonio Jacinto Caleiro Palma, CPF 116.988.708-25. Ambos responsabilizados solidariamente pelos créditos lançados com base no art. 124, inciso II, do CTN.

A ciência do lançamento foi em 22/12/2020 (e-fls.756 a 757).

A impugnação foi apresentada em 19/01/2021 (e-fls. 765 a 830), pela pessoa jurídica e em 19/01/2021, pelos responsáveis solidários (e-fls. 1.207 a 1.227 e 1260 a 1.280), alegando, ainda segundo o Relatório do Acórdão recorrido:

**Das preliminares de nulidade.**

O Relatório Fiscal ora combatido está repleto de conjecturas e julgamentos subjetivos da Autoridade Fiscal em relação à conduta do impugnante.

Não se verifica justificativa concreta do porquê o impugnante teria descumprido os requisitos legais. A título exemplificativo, não temos concreta acusação acerca da aplicação desvirtuada dos recursos do CIEE, limitando-se a Autoridade Fiscal a invocar o repasse de verbas ao CIEE Nacional, em uma construção ilógica e confusa para caracterizar suposto desvio de finalidade quando da aplicação das rendas e superávit do impugnante.

Desta forma, não constam no Relatório Fiscal fundamentação fático/probatória de que os fatos alegados teriam efetivamente ocorrido da forma como relatado pela Autoridade Fiscal; e identificação clara quanto à subsunção dos fatos alegados à norma supostamente violada, carecendo a autuação fiscal da demonstração do necessário nexo causal.

Nesse sentido, restam violados os preceitos fundamentais do contraditório e da ampla defesa, uma vez que a ausência de fundamentação e de correlação entre os fatos descritos e a norma supostamente infringida dificultam sobremaneira a apresentação dos correspondentes argumentos de defesa pelo impugnante. Isso porque, sem compreender quais foram os fatos que levaram à Autoridade Fiscal a inferir o descumprimento dos requisitos legais para fruição da sua imunidade, o impugnante não é capaz de apresentar os esclarecimentos necessários para extirpar qualquer dúvida quanto à sua regularidade e lisura nos procedimentos adotados.

Além de nulos por vício de fundamentação do Relatório Fiscal, os Autos de Infração ora impugnados são nulos por estarem fundamentados na análise de temas que extrapolam as competências atribuídas à Autoridade Fiscal.

Ocorre que o Relatório Fiscal, que teria por escopo analisar apenas eventual descumprimento de requisitos legais para fruição da imunidade tributária do CIEE, acaba por avaliar a natureza assistencial de suas atividades, bem como seu enquadramento como entidade beneficiante de assistência social, tarefa atualmente atribuída ao Ministério da Cidadania, na qualidade de órgão que analisou e concedeu o Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) ao impugnante.

No presente caso, o processo deve tratar tão somente da condição do CIEE como imune às contribuições para a Seguridade Social, prevista no artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal, por meio da verificação do atendimento ou não aos requisitos previstos no 14 do CTN e (em que pese qualquer discussão sobre a constitucionalidade) no artigo 29 da Lei 12.101/2009.

Porém, o Relatório Fiscal extrapola sua competência e traz elementos que envolvem o enquadramento das atividades do CIEE como assistenciais. Assim, a Autoridade Fiscal se vale de elementos relacionados à caracterização de uma entidade assistencial para fins de CEBAS, que não estão relacionados aos requisitos para manutenção da imunidade de contribuições para a Seguridade Social.

Cabe também demonstrar que a premissa adotada pela Autoridade Fiscal no sentido de que o impugnante teria deixado de declarar e, consequentemente, de recolher, a contribuição previdenciária indicada pelo artigo 22, inciso I, da Lei 8.212/1991 sobre os valores pagos aos aprendizes formalmente registrados em sua folha de pagamentos é completamente improcedente.

Assim, apesar de estar formalmente vinculado ao impugnante – em decorrência de faculdade permitida pelo legislador –, a responsabilidade sobre eventuais valores pagos aos aprendizes, bem como a contribuição de que trata o artigo 22, inciso I, da Lei

8.212/1991, é do tomador do serviços de aprendizagem e não da entidade que apenas registra formalmente o aprendiz, com o objetivo de facilitar o interesse da fiscalização.

A Auditoria Fiscal constituiu crédito tributário relativo às contribuições devidas a Terceiros, totalizando R\$ 112.124.793,36. Ao lavrar o Auto de Infração em referência, a Autoridade Fiscal não observou a limitação legal da base de cálculo dos referidos tributos a 20 (vinte) salários-mínimos, conforme previsto no parágrafo único do artigo 4º da Lei 6.950/1981.

Desta feita, considerando que o artigo 3º do Decreto-Lei 2.318/1986 não revogou o parágrafo único do artigo 4º da Lei 6.950/1981, mas tão somente a extensão da aplicação do limite disposto em seu caput, o cálculo das contribuições destinadas a Terceiros permanece limitado a 20 (vinte) salários mínimos, o que não foi respeitado pela fiscalização federal.

#### **Do mérito.**

O CIEE presta um atendimento gratuito aos seus adolescentes e jovens atendidos, de forma continuada, permanente e planejada, na promoção da integração ao mercado de trabalho, em conformidade com os ditames da Lei Orgânica de Assistência Social – Lei 8.742/1993 (LOAS). Note-se, pois que o CIEE, de fato, oferece oportunidades para a construção da autonomia pessoal e social de seus usuários, por meio da promoção do protagonismo na busca por direitos e espaços de integração relacionados ao mundo do trabalho, a fim de garantir (a) a efetivação dos direitos socioassistenciais; (b)

a promoção da cidadania ativa; e (c) o enfrentamento das desigualdades sociais, em consonância com a Política Nacional de Assistência Social.

O programa de aprendizagem do CIEE é voltado para a preparação e inserção de adolescentes e jovens no mundo do trabalho, com fundamento na Lei 10.097/2000 (Lei da Aprendizagem).

Conforme o entendimento doutrinário dominante, bem como já decidido pelo Supremo Tribunal Federal, o conceito de assistência social adotado pela Constituição Federal é lato sensu, ou seja, composto por entidades que se dedicam à saúde, educação e assistência social propriamente dita –artigo 203 do texto constitucional –, bem como aquelas que se dediquem ao assessoramento e à garantia de direitos sociais básicos.

O Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), por sua vez, no uso de suas atribuições, emitiu a Resolução nº 33/2011, que define a Promoção da Integração ao Mercado de Trabalho no campo da assistência social e estabelece seus requisitos. A propósito, o normativo em questão determina como forma de promoção da integração ao mercado de trabalho, a promoção da formação político-cidadã, desenvolvendo, resgatando e/ou fortalecendo o protagonismo por meio da reflexão crítica permanente, como condição de crescimento pessoal e construção da autonomia, para o convívio social – tal como realizada pelo CIEE.

Assim, estando as atividades desenvolvidas pelo CIEE em estrita conformidade com o disposto na legislação que trata da assistência social, não há que se questionar sua natureza assistencial.

Condecorando referido entendimento, tem-se o fato de ser o CIEE portador da Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), concedido pelo então Ministério do Desenvolvimento Social (MDS), correspondente ao atual Ministério da Cidadania, na qualidade de órgãos certificadores, que realizam minuciosa análise quanto ao caráter assistencial das entidades que certifica.

Ademais, a título de mera informação, o CEBAS do Impugnante permanece válido até o presente momento, nos termos do artigo 24, parágrafo 2º da Lei 12.101/2009, uma vez

que o respectivo pedido de renovação foi tempestivamente apresentado ao Ministério da Cidadania, sendo protocolado sob o nº 71000.055836/2020-41 (referente ao período de 1/1/2021 a 31/12/2023), o qual aguarda análise.

Além da chancela da autoridade administrativa, o CEBAS também é exigido pelas autoridades fiscais, para que seja reconhecida justamente a imunidade às contribuições sociais ora questionada, fato esse que foi absolutamente ignorado pela Autoridade Fiscal.

E não só: além de ignorar o fato de ser o impugnante portador de CEBAS para todo o período fiscalizado, a Autoridade Fiscal, agindo a título subjetivo para satisfação de suas vontades, apresenta ilações acerca da caracterização ou descaracterização da natureza do impugnante, incorrendo em indubitável vício de competência, conforme já mencionado.

Aplicando referido dispositivo legal, o entendimento do então MDS (atual Ministério da Cidadania) é no sentido de que a promoção da integração ao mercado de trabalho caracteriza nítida atividade assistencial, nos termos da Nota Técnica nº 02/2017/DRSP/SNAS/MDS, 23.01.2017.

Dessa forma, resta evidente o caráter assistencial e, consequentemente, a imunidade às contribuições sociais a que faz jus o CIEE, como já reconhecido pelo próprio Ministério que analisa as atividades assistenciais propriamente ditas, para fins de CEBAS. Ora, tendo os próprios órgãos competentes para avaliar o caráter assistencial das atividades do CIEE já se manifestado sobre sua adequação à normas aplicáveis, não há que se falar em questionamentos da Autoridade Fiscal quanto à caracterização de seus programas como não assistenciais.

Destaque-se, ainda, que independentemente da análise do mérito da discussão, as alegações da Autoridade Fiscal não devem prosperar porque está prejudicada a premissa fiscal em que é fundamentada a presente autuação, qual seja, de que o então MDS teria entendimento de que o impugnante não é entidade assistencial.

Assim, ao contrário do que alegado pela Autoridade Fiscal, não há qualquer inadequação na forma como o CIEE procede em relação a seus recursos, que supostamente deveriam ser lançados como prestação de serviço, uma vez que recebe valores das empresas parceiras, desenvolvendo suas atividades assistenciais gratuitamente.

Conforme já abordado no curso da fiscalização, as taxas repassadas ao CIEE pelas empresas parceiras têm o objetivo de suprir despesas operacionais relacionadas à intermediação para a finalidade de inserção do jovem ao mercado de trabalho, não havendo que se falar em ganho econômico que caracterize a prestação de serviços por parte do impugnante.

Conforme já abordado acima, o público-alvo do Programa de Estágio é constituído por atendidos vinculados à estrutura do ensino público ou particular, com prioridade de atendimento àqueles provenientes da rede pública de ensino (em relação ao ensino médio), do ProUni (em relação ao ensino superior), com renda familiar declarada de até 3 (três) salários-mínimos, sem experiência de trabalho ou estágio anterior. Mais uma vez, as alegações da Autoridade Fiscal em relação às atividades do CIEE são elaboradas de forma rasa e não fundamentada, vez que inegável a priorização do atendimento às famílias em situação de vulnerabilidade social.

Dentre as equivocadas alegações trazidas pela Autoridade Fiscal, o descumprimento do artigo 14, inciso I, do CTN estaria relacionado ao suposto favorecimento a membro do Conselho e empregados do CIEE, mediante pagamento de remuneração variável (tais como prêmios, gratificação e bônus) e 14º salário. Referida alegação está fundamentada

em uma leviana interpretação dos fatos que levaram o CIEE a realizar tais pagamentos, entendendo a Autoridade Fiscal tratar-se de uma suporta distribuição de resultados.

Ainda, no que tange à concessão de pagamento de remuneração variável e 14º salário aos empregados, conforme restará comprovado adiante, trata-se de mera liberalidade do empregador, com finalidades distintas e justificáveis, sem que possa se falar em violação legal, sendo prática comum no mercado o pagamento de referidos prêmios, gratificações, bônus e 14º salário.

Ademais, não há o que se discutir quanto à natureza indenizatória ou salarial de tais verbas, vez que, no momento que o impugnante concedeu os pagamentos relacionados à essa liberalidade, fruía da imunidade (dita isenção) às contribuições sociais.

O CIEE, de fato, aplica todos os seus recursos na persecução de suas finalidades sociais, no território nacional. Portanto, sempre agiu nos estritos termos da lei, não havendo que se falar em desvio de finalidade ou aplicação de recursos fora do país, acumulando-se mais uma razão pela qual as autuações fiscais devem ser revistas.

Igualmente observado é o requisito disposto pelo artigo 14, inciso III, do CTN, com relação às escriturações contábeis do CIEE. Isso porque, o CIEE possui escrituração fiscal e contábil regular, com detalhamento de todas as receitas e despesas, em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão, nos exatos termos legais.

#### Do cumprimento dos requisitos – ainda que inconstitucionais – da Lei 12.101/2009.

O CIEE possuía CEBAS vigente e válido no período de 2016 a 2018, como sempre possuiu.

Ocorre que, analisando o cumprimento de tais requisitos pelo impugnante, a fiscalização equivocadamente aponta a violação dos incisos I, II e V do artigo 29 da Lei 12.101.

Todavia, como já demonstrado, o CIEE não distribui qualquer parcela de seu patrimônio ou receita entre conselheiros ou empregados, uma vez que (a) todas as suas rendas são aplicadas na consecução de seus objetivos sociais, nos termos do artigo 6º do Estatuto Social e seus conselheiros atuam voluntariamente, sem perceber qualquer remuneração (o que, diga-se de passagem, é absolutamente permitido pela atual legislação aplicável), nos exatos termos igualmente previstos no artigo 6º do Estatuto Social.

#### Do pagamento de prêmio – Rubrica 0071.

Os pagamentos realizados pelo impugnante tiveram como propósito remunerar os seus empregados com verba compatível com aquela praticada por outras entidades que atuam no mesmo segmento e território que o impugnante, e não distribuir dividendos, rendas, participações ou parcela de seu patrimônio, como sugere a Fiscalização.

Por esse motivo, não assiste razão para a pretensão da Autoridade Fiscal de macular a imunidade do CIEE, pelo pagamento dos valores identificados como “prêmios” na folha de pagamentos do impugnante, de modo que a presente impugnação deverá ser julgada procedente, com o cancelamento dos Autos de Infração ora impugnados.

Em virtude do fim da obrigatoriedade de recolhimento da contribuição sindical, o impugnante promove a devolução dos valores descontados da remuneração dos empregados feitos a esse título, nos casos em que o empregado manifesta o interesse em não contribuir com o respectivo Sindicato.

Segundo a Fiscalização, a devolução dos valores descontados da remuneração do empregado, violaria o disposto no artigo 14, inciso I, do CTN, que veda a distribuição de patrimônio e renda da entidade. Com a devida vênia, o mero reembolso de valores descontados da remuneração do empregado não equivale a distribuir patrimônio ou renda, como sugere o Relatório Fiscal.

Em outras palavras, a Fiscalização não comprova que houve a intenção do impugnante de distribuir dividendos, bonificações, participações ou parcela de seu patrimônio aos seus empregados, em afronta ao artigo 14, inciso I, do CTN.

Note-se, ademais, que o pagamento não dependeu do atingimento, pelo profissional, de qualquer meta, seja de caráter financeiro, seja de caráter social, ou ainda da verificação de superávit no resultado do balanço do CIEE. Trata-se, no presente caso, de mero reembolso.

Logo, não há como sustentar a conclusão da Autoridade Fiscal, no sentido de que “ao efetuar esse pagamento [devolução da contribuição sindical] a empresa assume um ônus de terceiros, mas com recursos da entidade, o que caracteriza desvio de finalidade e o descumprimento do inciso I do art. 14 do CTN e inciso V do art. 29 da Lei 12.101/2009”. Isso porque, ainda que a Fiscalização entenda que não caberia ao impugnante suportar ônus que seria do empregado, para amparar a sua conclusão, caberia comprovar, por meio de outros elementos, o efetivo intuito de distribuir renda, dividendos ou participações aos empregados, o que não ocorreu no presente caso.

Pagamento como prêmio propriamente dito.

No intuito de prestigiar e manter motivados os seus empregados, tendo em vista os excelentes resultados alcançados no período, foi realizado o pagamento dos prêmios identificados pela Autoridade Fiscal.

Com efeito, as pessoas contempladas com os valores eram todos empregados e os prêmios pagos foram tratados como remuneração, repercutindo para todos os fins fiscais (IRRF e CP do empregado) e trabalhistas.

Pagamento na rescisão de contrato de trabalho.

Tais pagamentos decorreram do reconhecimento pela relevante contribuição e tempo de trabalho dedicados em favor do impugnante. Assim, os valores pagos na rescisão do contrato de trabalho de determinados empregados relacionam-se com o tempo de serviço prestado anteriormente, e não com eventual contribuição futura.

Oportuno mencionar, a esse respeito, que o pagamento de valores, em reconhecimento ao tempo e contribuição prestados por determinado profissional, é compatível com a realidade de mercado, inclusive de entidades do mesmo segmento e território em que está estabelecido o impugnante.

Note-se que, conforme reconhecido pela Autoridade Fiscal, “o prêmio não foi pago em todas as rescisões, como nos casos de Patrícia de Almeida Baptista Oliveira, instrutora de aprendizagem e Tâmara Marchi Quaiatti, analista administrativo I”. Mencionada constatação, portanto, apenas reforça o fato de que tais pagamentos eram feitos em situações excepcionais, e apenas em favor de profissionais que dedicaram muitos anos de suas vidas para contribuir com o desenvolvimento das atividades do impugnante.

Se comparado o valor do mencionado “prêmio” com a remuneração mensal da Sra.

Neusa, é possível constatar que este equivaleria a aproximadamente um ano de remuneração da profissional. Logo, apesar de representativo, os valores pagos à profissional em decorrência da rescisão do seu contrato de trabalho, mostram-se absolutamente compatíveis com os valores praticados no mercado.

Assim, é notório que o propósito do impugnante foi o de remunerar a profissional com verba compatível praticada no mercado, e não o de distribuir patrimônio disfarçado de prêmio, em violação ao artigo 14, inciso I, do CTN e ao artigo 29, inciso V, da Lei 12.101/2009.

Pagamento como prêmio motivacional.

O pagamento do mencionado prêmio apenas foi feito para empregados e em valores compatíveis com os praticados no mercado, como forma de reconhecimento pelos esforços desses na manutenção e/ou ampliação das atividades do impugnante (abertura de novos postos de estágio, desenvolvimento de novos contratos, ampliação no número de vagas de estágio nos estabelecimentos conveniados).

Nesse sentido, destacamos e-mail circulado entre os empregados do impugnante, de 18/3/2016, em que são prestadas informações acerca do atingimento das Original PROCESSO 15746.720833/2020-04 ACÓRDÃO 105-004.923 DRJ05 15 metas para fins de recebimento do prêmio, o que corrobora o propósito do impugnante de compensar, por meio de remuneração adicional, o esforço adicional dos seus empregados.

Logo, o prêmio está diretamente relacionado ao alcance dos propósitos e objetivos institucionais do CIEE, pois o esforço dos empregados se reverte em bem à sociedade e especialmente ao público atendido. Ou seja, quanto maior o esforço, mais jovens serão inseridos no mercado de trabalho.

Extraída do mesmo e-mail circulado aos empregados e anexado ao presente processo, é possível verificar as metas a serem alcançadas para fins de recebimento da premiação.

Dessa forma, não há que se falar em propósito de distribuir patrimônio ou renda, disfarçado de prêmio, visto que os mencionados valores serviram para remunerar o esforço adicional do empregado, cuja finalidade precípua é a de ampliar o espectro das atividades do impugnante.

Assim, considerando o conhecimento pelos empregados das metas que precisam ser atingidas para recebimento do prêmio e da efetiva divulgação dos resultados ao longo desse período, não há que se falar em liberalidade do pagamento, na medida em que havia expectativa de seu recebimento.

Não bastasse isso, todos os pagamentos identificados na folha de pagamento do impugnante como “prêmio motivacional” foram feitos apenas em favor de empregados e tratados como remuneração, inclusive para os fins trabalhistas (13º salário, férias, entre outros encargos).

#### Do pagamento de gratificação.

Ocorre que os pagamentos identificados na folha de pagamento do impugnante como “gratificação” consistem em pagamentos realizados por conta e ordem dos empregadores em que os aprendizes estavam alocados, em virtude desses aprendizes estarem formalmente vinculados à folha de pagamento do impugnante.

É o que se observa, a título exemplificativo, da solicitação do Banco Luso Brasileiro S/A – tomador dos serviços de aprendizagem – para inclusão de valor, na folha de pagamento dos aprendizes, a título de gratificação.

Em vistas disso, os valores identificados como “gratificação” na folha de pagamentos do impugnante sequer poderiam ser considerados como patrimônio ou renda própria, visto que quem suporta o ônus financeiro desse pagamento é o empregador direto do aprendiz – no exemplo acima, o Banco Luso Brasileiro S/A – e não o impugnante.

#### Do pagamento de bônus adicional.

O mencionado bônus foi pago aos empregados em decorrência da rescisão do contrato de trabalho no ano de 2018. Assim, tanto a rubrica “prêmio” (2016 e 2017) quanto a rubrica “bônus” (2018) foram utilizadas, em momentos distintos, com a mesma finalidade: conceder o pagamento de determinado valor ao empregado em decorrência da rescisão do contrato de trabalho.

Oportuno esclarecer que, a despeito da diferença de nomenclatura da rubrica, em ambos os casos, o impugnante tratou os mencionados valores como parcela da remuneração do empregado, para todos os fins fiscais (IRRF e CP do empregado) e trabalhistas (13º salário, férias, entre outros).

Da ausência de vedação ao pagamento do 14º salário.

Nesse ponto, o CIEE apresentou farta documentação à Autoridade Fiscal, no âmbito da Fiscalização, comprovando que referido pagamento é realizado a seus empregados, sendo parte de sua remuneração, razão pela qual não há qualquer hipótese de ser considerado distribuição ou pagamento de bonificação.

De fato, as pessoas contempladas com os valores não integram nenhum órgão estatutário da entidade – todos compostos de membros voluntários –, mas são empregados, sujeitos às remunerações, verbas e benefícios trabalhistas a que tenham direito.

Logo, não há que se falar em distribuição de resultados ou pagamento de bonificação, de forma que novamente não assiste razão para a pretensão da Autoridade Fiscal de macular a imunidade do CIEE pelo mero pagamento de seus empregados.

Nesse exato sentido, os valores pagos 2 (duas) vezes por ano integram o próprio salário de seus empregados, bem como as demais verbas trabalhistas incidentes.

Note-se que o pagamento não depende do atingimento, pelo profissional, de qualquer meta, seja de caráter financeiro, seja de caráter social, ou ainda da verificação de superávit no resultado do balanço do CIEE. Trata-se, portanto, de verba e/ou remuneração trabalhista, paga como um direito trabalhista do empregado. Direito esse que, ressalte-se, não pode ser violado pela RFB.

A propósito, ao contrário do alegado pela Autoridade Fiscal, não se trata de benesse do CIEE a seus empregados, configurando privilégio a estes. O próprio CIEE, ao instituir referida remuneração, contratou consultoria especializada no assunto para se manifestar, a fim de adotar a prática com segurança e em conformidade com as normas aplicáveis.

Da contratação da LG Bertelli Consultoria Empresarial.

Aproximadamente quatro meses depois de assumir o cargo de Presidente do Conselho de Administração, o Sr. Luiz Bertelli passou a concomitantemente atuar como Superintendente Geral do CIEE, cargo com funções e atribuições executivas, que em nada se confunde com sua atuação no Conselho de Administração do impugnante. Já nos primeiros meses de 2017, porém, o Sr. Luiz Bertelli deixou o cargo de Superintendente Geral do CIEE, permanecendo apenas como Presidente do Conselho de Administração, seguindo com sua atuação, para esse cargo, de maneira voluntária e não remunerada.

Ocorre que, considerando sua notória experiência com as funções executivas da Superintendência Geral, bem como a permissão estatutária para contratação de membro do quadro associativo do CIEE para prestar serviço de consultoria ou exercer atividades de caráter profissional, quando verificado o requisito de especialização, o CIEE optou pela contratação dos serviços da consultoria empresarial LG Bertelli para auxiliar na transição de governança pela qual a entidade passaria, a partir da saída do Sr. Luiz Bertelli da função de gestão. Nesse contexto, é importante considerar que as funções desempenhadas no âmbito da consultoria eram absolutamente independentes do cargo estatutário ocupado pelo Sr. Luiz Bertelli, de modo que a remuneração paga no âmbito dessa contratação estava vinculada aos serviços e atividades dessa natureza (artigo 32, inciso IX, alínea “g”, do Estatuto Social do CIEE vigente à época).

Conforme já endereçado, a atuação como Presidente do Conselho de Administração sempre foi realizada pelo Sr. Luiz Bertelli de modo voluntário, não havendo que se falar em qualquer remuneração recebida pelo exercício dessa função. Ademais, o Sr.

Luiz Bertelli nem sequer chegou a receber os benefícios mencionados, conforme depreende-se do distrato da consultoria.

Assim, partindo-se de premissa fática equivocada exarada pela Autoridade Fiscal, que questiona a suposta manutenção de recebimento de benefícios devidos na condição de empregado para o exercício do cargo de Presidente do Conselho de Administração, benefícios esses que não foram recebidos pela pessoa jurídica prestadora de serviços de consultoria, não há que se falar em violação do artigo 14, inciso I, do CTN, conforme pretendem as alegações.

Ademais, a Autoridade Fiscal faz outra nítida confusão quando da análise da cronologia supramencionada, sugerindo que as atribuições definidas pelo contrato firmado entre o CIEE e a LG. Bertelli Consultoria Empresarial também deveriam incluir as funções exercidas pelo Sr. Luiz Bertelli como Presidente do Conselho de Administração.

Porém, a contratação dos serviços de consultoria é plenamente justificada quando se observa o período de transição de gestão executiva do CIEE, que transcorre desde a contratação dos serviços para contar com a expertise acumulada pelo Sr. Luiz Bertelli quando do exercício das funções de Superintendente Geral do CIEE. A prática de utilização de expertise de profissionais para períodos de transição é, inclusive, prática comum do mercado. Vale transcrever trecho do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, segundo o qual “O diretor-presidente sucedido também deve ser objeto de cuidados e atenções especiais, após sua saída. Em alguns casos, ele é convidado a permanecer na empresa por determinado período de tempo, numa posição consultiva para o novo executivo principal (CEO)”.

Corroborando a atuação da consultoria em período de transição de governança do Impugnante, a despeito do que tenta alegar a Autoridade Fiscal, utilizando-se de argumentação de que o contrato foi celebrado por prazo indeterminado, tem-se o fato de que a rescisão do contrato ocorreu poucos meses depois, passado o período de transição de governança em que a expertise do Sr. Luiz Bertelli foi necessária para adaptação da nova equipe e de novos procedimentos, em setembro do mesmo ano, como confere-se no distrato.

Resta, portanto, evidente que a contratação do Sr. Luiz Gonzaga Bertelli em nada interfere no regime tributário de imunidade fruído pelo CIEE, como lhe é de direito.

Dessa forma, é forçoso admitir que referida remuneração não se caracteriza como qualquer distribuição de patrimônio, como vedam os artigos 14, inciso I, do CTN e 29, inciso I, da Lei 12.101/2009.

#### Da contratação da NH Menezes ME.

Analisando os pagamentos relacionados pela Autoridade Fiscal, observa-se que a fiscalização deixou de se atentar para o fato de que a Nota Fiscal nº 7, foi cancelada pelo impugnante, em decorrência da inexistência de prestação dos serviços contratados nesse mês.

Não tendo, portanto, a Autoridade Fiscal se desincumbido do ônus de identificar corretamente a base de cálculo, uma vez que imputa ao impugnante o pagamento de valores que não foram realizados (julho de 2017), é de rigor o reconhecimento da nulidade dos Autos de Infração ora impugnados.

Todavia, na remota hipótese dessa C. Turma Julgadora não entender pela nulidade dos Autos de Infração ora impugnados, o que se admite apenas para fins de argumentação, ainda assim a presente acusação fiscal não poderá prevalecer.

A contratação da NH Menezes ME representa a contratação que melhor atendia aos interesses da entidade. Isso porque, nenhum profissional do mercado possui mais de 50 anos no negócio do impugnante, de modo que não subsiste a alegação de que os valores e benefícios oferecidos para a contratação da NH Menezes ME não seriam competitivos. Trata-se, portanto, de contratação de custo imponderável.

Não bastasse isso, a contratação de ex-funcionários, por meio da contratação de empresas de consultoria, notadamente nos casos de transição de cargos estratégicos para determinados negócios, é prática comum de mercado. E esse é exatamente o caso dos autos.

Dessa forma, os benefícios vinculados à contratação da NH Menezes ME não permitem concluir que houve “falta de disposição para a busca de serviços por preços e condições mais vantajosas para a entidade”, como sugere a Fiscalização.

Cita decisões favoráveis ao CIEE sobre o tema questionado – Confirmação da imunidade do impugnante pelas Autoridades Julgadoras.

Nesse contexto, não é possível que as Autoridades Julgadoras entendam de forma diversa, ao analisarem as mesmas alegações, em relação ao mesmo contribuinte.

#### Da inexistência de fundamentação e inaplicabilidade da multa qualificada.

Da leitura do Relatório Fiscal, que acompanhou os autos de infração ora combatidos, constata-se a inexistência de fundamentação para aplicação de multa no percentual de 150% no presente caso.

Logo no sumário do mencionado Relatório, é possível observar a ausência qualquer tópico relacionado a aplicação de multa qualificada, comum em processos que aplicam a mencionada penalidade.

Como se observa do trecho do Relatório Fiscal acima, a Autoridade Fiscal apenas informa que foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais, em razão de condutas que em tese configuram a prática de crime contra a ordem tributária.

Nota-se, portanto, que além de não fundamentar a aplicação da multa qualificada no presente caso, a Autoridade Fiscal não especifica qual a conduta praticada e não especifica qual o crime que em tese teria sido praticado pelo impugnante.

Não bastassem os precedentes jurisprudenciais acima, duas súmulas do E. CARF (Súmula 14 e 25) confirmaram que a qualificação da multa depende de prova da existência de dolo pela Auditoria Fiscal, o qual caracteriza as 3 (três) hipóteses dos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964, referentes ao artigo 44 da Lei 9.430/1996.

Deste modo, caso reste inequívoca a presença da dúvida quanto à correção das autuações originárias do presente processo, requer-se que esta C. Turma Julgadora reconheça, ao menos, a impossibilidade de se manter a multa de ofício, seja ela qualificada ou não, em face do impugnante.

Ainda, há que se mencionar que a multa de ofício qualificada tem nítido caráter confiscatório, não devendo prevalecer, conforme entendimento do plenário do Supremo Tribunal Federal, inclusive em sede de Repercussão Geral.

Outrossim, caso assim não se entenda, tendo em vista que a constitucionalidade da multa qualificada no patamar de 150%, em razão da acusação fiscal de sonegação, fraude ou conluio, prevista no parágrafo 1º c/c o inciso I, do caput do artigo 44 da Lei

9.430/1996 será julgada em sede de repercussão geral, no âmbito do Recurso Extraordinário 736.090, deverá esta C. Turma Julgadora determinar o sobrerestamento deste processo administrativo, nos termos do artigo 1.037 do Código de Processo Civil, aplicável ao caso concreto por força do artigo 15 deste mesmo diploma legal, acima indicado.

Impugnações dos responsáveis solidários ANTONIO JACINTO CALEIRO PALMA e LUIZ GONZAGA BERTELLI.

Da nulidade do Termo de Responsabilidade Tributária por ausência de fundamentação.

Além da insubsistência do crédito tributário lançado em face do sujeito passivo principal, conforme será arguido na impugnação do CIEE, cujos argumentos são ratificados e fazem parte da presente defesa, também não poderá prosperar a responsabilização tributária dos impugnantes, uma vez que não restou caracterizada a hipótese de solidariedade prevista no artigo 124, inciso II, do CTN, razão pela qual deverá ser cancelado o Termo de Responsabilidade Tributária ora combatido.

Constata-se do Termo de Responsabilidade Tributária lavrado em face dos impugnantes que a Autoridade Fiscal se limitou a dizer que “A descrição dos fatos que motivaram a responsabilidade tributária, a espécie de responsabilidade tributária, o enquadramento legal e as demais informações constam nos documentos de lançamento lavrados” (fls. 54 e 55 dos autos). Ou seja, de acordo com o referido Termo, a responsabilidade tributária estaria fundamentada nos autos de infração e no RF que originaram este processo.

Da leitura dos autos de infração extrai-se que a Autoridade Fiscal indicou como fundamento legal para a imputação de “responsabilidade solidária de direito” aos Impugnantes o artigo 124, inciso II, do CTN e trouxe como “motivação” o fato de LUIZ GONZAGA BERTELLI e ANTONIO JACINTO CALEIRO PALMA terem ocupado o cargo de Presidente do Conselho de Administração do CIEE nos períodos de 16/4/2015 a 31/12/2017 e 1/1/2018 a 31/12/2020, respectivamente.

Já no RF, a Autoridade Fiscal restringiu-se a apontar que os impugnantes teriam sido representantes legais do CIEE, em razão do exercício do cargo de Presidente do Conselho de Administração, sem, entretanto, aludir a qualquer dispositivo legal sobre responsabilidade tributária, nem mencionar as suas inclusões como sujeitos passivos solidários na autuação. De fato, da leitura isolada do RF sequer seria possível aferir que houve a imputação de solidariedade tributária no presente caso.

Em verdade, verifica-se que em nenhum trecho do RF há mínima indicação de responsabilidade tributária, pessoal ou solidária, contra os impugnantes. Apenas o registro pontual de que seria o representante legal nos termos do Estatuto Social.

Desse modo, indaga-se se a fundamentação trazida pela Autoridade Fiscal quanto à responsabilidade solidária atribuída aos Impugnantes reduz-se à menção pontual do artigo 124, inciso II, do CTN (fundamento jurídico) e ao exercício do cargo de Presidente do Conselho de Administração do CIEE (fundamento fático).

Sendo assim, evidente que as defesas dos impugnantes se tornam demasiadamente difíceis, porquanto estes sequer conseguem identificar qual a acusação formulada pela Autoridade Fiscal, verificando-se, consequentemente, ofensa aos princípios fundamentais que devem ser observados pela Administração Pública, como a motivação, a segurança jurídica, a ampla defesa e o contraditório.

Deste modo, resta evidenciado que a Autoridade Fiscal prejudicou o direito de defesa dos Impugnantes, impondo-os em situação de grave insegurança jurídica.

Sendo tal vício insanável, requer-se que esta C. Turma Julgadora reconheça a nulidade dos Termos de Responsabilidade Tributária lavrados em face dos Impugnantes, nos termos do disposto no artigo 59, inciso II, do Decreto 70.235/72.

A Autoridade Fiscal afirmou que os Impugnantes seriam responsáveis solidários única e exclusivamente por terem sido os Presidentes do Conselho de Administração do CIEE durante parcela do período autuado (1/1/2016 a 31/12/2017 e 1/1/2018 a 31/12/2018).

Ora, em primeiro lugar, cabe pontuar que o exercício do cargo de Presidente do Conselho de Administração não guarda qualquer relação com o disposto no artigo 124, inciso II, do CTN, o qual exige a atribuição expressa da solidariedade tributária por meio de lei.

De fato, inexiste dispositivo legal que designe como solidariamente obrigados a entidade sem fins lucrativos e o Presidente do seu Conselho de Administração.

Assim, resta claro que os motivos de fato indicados pela Autoridade Fiscal não são aptos a sustentar a imputação da responsabilidade solidária ao Impugnante com base no artigo 124, inciso II, do CTN, o que revela a completa ausência de motivação do ato administrativo em questão e, por consequência, sua patente nulidade.

Todo o trabalho fiscal, portanto, restringiu-se a mencionar que os Impugnantes ocuparam o cargo de Presidente do Conselho e reproduzir o artigo 34, inciso I, do Estatuto Social do CIEE, como se a competência por esse atribuída ao Presidente do Conselho para representar a entidade e praticar os atos pertinentes ao cargo fosse suficiente para a sua responsabilização tributária. É evidente que não.

O simples fato de os impugnantes terem ocupado o cargo de Presidente do Conselho durante uma parte do período autuado jamais permitiria a responsabilização.

Diante desse contexto, não restam dúvidas que a fundamentação da responsabilidade dos Impugnantes foi insuficiente. Afinal, exercer o cargo de presidência do Conselho de Administração não é uma conduta capaz de ensejar o surgimento da responsabilidade solidária. Pelo contrário, trata-se de mera afirmação genérica apresentada pela Autoridade Fiscal, que não se preocupou em nenhum momento em indicar atos específicos praticados pelo Impugnante em relação às supostas infrações objeto da autuação.

Inclusive, o fato de a Autoridade Fiscal ter incluído como sujeitos passivos solidários os Presidentes do Conselho de Administração durante o período autuado, só reforça a total ausência de individualização de condutas no presente caso.

Com efeito, na visão equivocada da Autoridade Fiscal, a mera ocupação do cargo de Presidente seria motivo suficiente para a imputação da responsabilidade solidária, o que, por óbvio, não poderá ser admitido por esta C. Turma Julgadora.

Resta evidente, portanto, o caráter genérico da “fundamentação” da responsabilidade construída no presente caso, o que é completamente incompatível com a necessária especificidade exigida pela legislação de regência, resultando na nulidade do presente Termo de Responsabilidade Tributária.

Por fim, cabe ressaltar que não guardam qualquer relação com a presente imputação de responsabilidade tributária os pagamentos efetuados pelo CIEE ao Impugnante LUIZ GONZAGA BERTELLI a título de prêmio, quando da rescisão de seu contrato de trabalho como Superintendente Geral, assim como os pagamentos realizados à pessoa jurídica LG Bertelli Consultoria Empresarial S/S Ltda., da qual o Impugnante é sócio gerente.

Com efeito, conforme se extrai dos autos de infração e do RF, a responsabilidade solidária do impugnante foi fundamentada exclusivamente no exercício do cargo de Presidente do Conselho de Administração, o qual não pode ser confundido com a sua atuação como Superintendente Geral, nem como prestador de serviços de consultoria através da LG Bertelli Consultoria Empresarial S/S Ltda.

Assim, requer-se que os argumentos que serão apresentados com a Impugnação do CIEE - devedor principal - sejam parte integrante da presente defesa, de forma que fica impugnado todo o crédito tributário exigido nos autos deste processo administrativo também pelo ora Impugnante.

Caso esta C. Turma Julgadora, após analisar os argumentos apresentados pelo CIEE em sua Impugnação, ora reiterados e ratificados, entenda por manter os autos de infração originários do presente processo - o que se alega apenas a título argumentativo -, requer-se sejam analisados os itens da presente Impugnação para, ao final, determinar-se o cancelamento do Termo de Responsabilidade Tributária constituído em face do Impugnante.

Destarte, conforme o entendimento da doutrina e do STF (fixado em repercussão geral), casos de responsabilidade solidária que venham a ser fixados por lei, nos termos do artigo 124, inciso II, do CTN, devem observar a vinculação da pessoa responsabilizada ao fato gerador.

Além disso, é certo que a possibilidade de atribuição de solidariedade às “pessoas expressamente designadas por lei”, prevista no artigo 124, inciso II, do CTN, não admite a aplicação de qualquer lei, visto que apenas a Lei Complementar pode tratar dessa matéria, conforme prevê a alínea “b” do inciso III do artigo 146 da CF.

Contudo, é evidente que, no presente caso, resta impossível ao Impugnante aferir se eventual dispositivo legal aplicado cumpre referidos requisitos, tendo em vista que, conforme já demonstrado, a Autoridade Fiscal manteve-se silente, tendo fundamentado a responsabilização apenas com base no artigo 124, inciso II, do CTN.

Não obstante, ainda que referido lapso pudesse ser superado – o que se admite apenas para argumentar –, é evidente que deveria a Autoridade Fiscal ter ao menos explicado a vinculação dos Impugnantes com o fato gerador da obrigação tributária.

Inexiste, portanto, qualquer indicação pela Autoridade Fiscal de atos praticados pelo Impugnante, muito menos atos com excesso de poderes ou infração à lei ou ao estatuto do sujeito passivo principal.

Toda a contabilidade e movimentação fiscal e financeira da entidade sempre foram efetuadas pelos Superintendentes Executivos (Geral, Administrativo e Financeiro), sendo que o Balanço Patrimonial, as Demonstrações de Resultados e as Demonstrações Contábeis, Fiscais e Financeiras foram devidamente aprovados pelo Conselho Fiscal e pela Assembleia Geral Ordinária do CIEE, bem como por auditoria externa independente, realizada pela KPMG Auditores Independentes (“KPMG”). Nestes termos, resta claro que jamais seria possível atribuir responsabilidade tributária ao Impugnante com base no artigo 135, inciso III, do CTN, haja vista que, além de isso sequer ter sido objeto de alegação por parte da Autoridade Fiscal, inexiste a prática de qualquer ato com excesso de poderes ou infração de lei ou estatuto.

Dante do exposto, requer-se a esta C. Turma de Julgamento o conhecimento e o provimento da presente Impugnação, com o reconhecimento da nulidade do Termo de Responsabilidade Tributária, lavrado em face do impugnante.

O Acórdão apreciou a impugnação (e-fls. 1.385 a 1.430) e decidiu por acolher em parte os argumentos, e manter em parte o crédito tributário, reduzindo a multa de ofício de 150%

para 75% e excluindo a responsabilidade solidária do Sr. Luiz Gonzaga Bertelli e do Sr. Antônio Jacinto Caleiro Palma.

A pessoa jurídica tomou ciência do Acórdão do julgamento de primeira instância em 16/07/2021 (e-fl. 1.470). Os responsáveis solidários tomaram ciência entre 28/07/2021 e 29/07/2021. Em 16/08/2021, a pessoa jurídica apresentou Recurso Voluntário anexado às e-fls. 1.522 a 1.612.

Em preliminar a recorrente alega que tem várias decisões administrativas favoráveis e cita os processos: 19515.001482/2002-13, 19515.721.246/2017-01 e 19515.720.733/2017-49.

Aduz que o descumprimento dos pressupostos de validade levaria a nulidade do lançamento e aponta quatro supostas causas:

Nulidade da fundamentação: relatório fiscal contém “conjecturas e julgamentos subjetivos em relação à conduta do contribuinte”, mas não haveria demonstração da relação do ato praticado com a suposta infração legal apontada.

Incompetência do fiscal: avaliar a natureza assistencial de atividades e enquadramento como entidade beneficiante de assistência social seria tarefa atribuída unicamente ao Ministério da Cidadania, através do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS)

Falta de liquidez e certeza: no caso de contratação de menor aprendiz, nos termos do art 22, I da Lei nº 8.212, de 1991, a responsabilidade pelo recolhimento da contribuição social seria tão somente do tomador do serviço. Assim, há a cobrança do crédito tributário englobando tais valores, comprometeria a liquidez e certeza do todo o auto.

Inobservância do limite de 20 salários mínimos das bases de cálculo: Nos termos da Lei nº 6.950, de 1981, a base de cálculo das contribuições sociais e as destinadas a terceiros teriam um limite legal de 20 vezes o salário mínimo. A alteração do Decreto-Lei nº 2.318/1986 teria excluído o limite somente para a contribuição social, permanecendo para a contribuição a outras entidades ou fundos.

No mérito sustenta o caráter assistencial das atividades do CIEE e a imunidade das contribuições sociais nos termos do art. 195, §7º da Constituição Federal.

Sustenta ainda que a distribuição de prêmios e bonificações não constituiu em distribuição de parcela do seu patrimônio, e que a celebração de contratos apontados pela fiscalização não constituíram em violação às vedações do art. 14, I do CTN, que proíbe a remuneração de dirigentes.

Por fim, solicita a manutenção da decisão do Acórdão quanto ao afastamento da multa qualificada de 150 % e consequente não provimento do recurso de ofício interpuesto.

Tendo em vista que a exoneração do crédito tributário relativo à multa qualificada e a exclusão da responsabilidade solidária foi superior ao limite de alcada, o órgão prolator da

decisão encaminhou Recurso de Ofício, nos termos do art. 34, I do Decreto n.º 70.235, de 1972 – PAF, para que este Conselho se pronuncie sobre a decisão.

Foi apresentada manifestação dos responsáveis solidários pela negativa no provimento do Recurso de Ofício e manutenção do Acórdão recorrido. (e-fls. 1.629 a 1.633 e 1.641 a 1.645).

A Procuradoria da Fazenda Nacional foi regularmente intimada e informou que distribuirá memorial ao Conselheiro Relator e fará sustentação oral quando da inclusão em pauta.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, Relatora.

### **Admissão dos Recursos**

O recurso voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

O recurso de ofício atende às condições de admissibilidade, em especial, é superior ao limite disposto na Portaria MF n.º 02, de 2023 (maior que R\$ 15.000.000,00), razão pela qual merece ser conhecido.

### **Preliminar Recurso Voluntário**

Em preliminar a recorrente alega que tem várias decisões administrativas favoráveis e cita os processos: 19515.001482/2002-13, 19515.721.246/2017-01 e 19515.720.733/2017-49

Afirma que o descumprimento dos pressupostos de validade levaria a nulidade do lançamento e aponta quatro supostas causas:

- Nulidade da fundamentação: relatório fiscal contém “conjecturas e julgamentos subjetivos em relação à conduta do contribuinte”, mas não haveria demonstração da relação do ato praticado com a suposta infração legal apontada.
- Incompetência do Fiscal: avaliar a natureza assistencial de atividades e enquadramento como entidade benéfica de assistência social seria tarefa atribuída unicamente ao Ministério da Cidadania, através do Certificado de Entidade Benéfica de Assistência Social (CEBAS)
- Falta de liquidez e certeza: no caso de contratação de menor aprendiz, nos termos do art 22, I da Lei n.º 8.212, de 1991, a responsabilidade pelo recolhimento da contribuição social seria tão somente do tomador do

serviço. Assim, há a cobrança do crédito tributário englobando tais valores o que comprometeria a liquidez e certeza do todo o auto-de-infração.

- Inobservância do limite de 20 salários mínimos das bases de cálculo: Nos termos da Lei nº 6.950, de 1981, a base de cálculo das contribuições sociais e as destinadas a terceiros teriam um limite legal de 20 vezes o salário mínimo. A alteração do Decreto-Lei nº 2.318/1986 teria excluído o limite somente para a contribuição social, permanecendo para à contribuição as outras entidades ou fundos.

Sobre a alegada nulidade da fundamentação, que ensejaria cerceamento de defesa, o Acórdão recorrido sustentou que:

Observa-se, ainda, que no caso em análise, o direito de defesa e ao contraditório estão sendo plenamente exercidos pelos sujeitos passivos, não se vislumbrando qualquer cerceamento ou motivo para nulidade do procedimento realizado, pois o lançamento é claro, fundamentado e perfeitamente motivado, tanto que possibilitou, ao impugnante e os responsáveis solidários, a compreensão e negação dos fatos apontados pela auditoria fiscal federal, manifestando-se farta e extensamente a respeito dos lançamentos, demonstrando pleno conhecimento das razões que ensejaram as autuações.

Os fatos que levaram o Fiscal a concluir pela suspensão da imunidade estão relacionados nos autos lavrados e, caso o contribuinte discorde deles, é seu direito discuti-los como questão de mérito, mas não como nulidade do ato.

Sobre a alegada incompetência do Fiscal, a autorização para o exercício da atividade é dada pelo art. 142 do CTN, que prevê competência privativa da autoridade administrativa em constituir o crédito tributário. De forma mais específica, a decisão de piso cita a Lei nº 12.101, de 2009 (em vigor no momento do lançamento), especialmente o art. 32 que trata da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil para lavrar o auto de infração.

A discussão sobre a constitucionalidade ou não da Lei nº 12.101, de 2009, que trata dos requisitos para obtenção e manutenção do CEBAS, será abordada quando da análise do mérito, assim como a competência para o enquadramento como entidade beneficiante de assistência social. O importante aqui é destacar que o lançamento de auto de infração é competência do Auditor-Fiscal.

Ainda em preliminar, é apontado a falta de liquidez e certeza do crédito tributário por supostamente conter valores que não deveriam integrar a base de cálculo.

Esse tema, assim como a nulidade da fundamentação, não é apropriado como preliminar. A exclusão de valores que o contribuinte julgar indevidamente inseridos na base de cálculo deve ser apontada quando da impugnação como mérito da questão. O afastamento de valores da base de cálculo não tem o condão de contaminar todo o crédito tributário com a nulidade.

A recorrente requer a anulação da autuação por não ter sido observado o limite de 20 (vinte) salários mínimos na apuração das correspondentes bases de cálculo, conforme previsto na Lei nº 6.950, de 1981.

A citada lei prevê:

“Art. 4º O limite máximo do salário-de-contribuição, previsto no art. 5º da Lei nº 6.332, de 18 de maio de 1976, é fixado em valor correspondente a **20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no País.**

Parágrafo único. O limite a que se refere o presente artigo **aplica-se às contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros**” (grifei)

Ela foi alterada pelo Decreto-Lei nº 2.318, de 1986:

“Art 3º **Para efeito do cálculo da contribuição da empresa para a previdência social, o salário de contribuição não está sujeito ao limite de vinte vezes o salário mínimo,** imposto pelo art. 4º da Lei nº 6.950, de 4 de novembro de 1981”. (grifei)

O argumento do contribuinte é que o artigo somente revogou o caput do art. 4º da Lei 6.950, permanecendo a limitação do parágrafo único para as contribuições parafiscais.

A Lei nº 9.424, de 1996, art. 15 e Lei nº 9.766, de 2006, art. 1º, que regem a cobrança do FNDE, editadas posteriormente ao Decreto-Lei considerado, preveem como base de cálculo da contribuição social é **a totalidade da remuneração paga ou creditada aos segurados empregados.**

O assunto é controverso e foi aceito sob o tema 1079, pelo Superior Tribunal de Justiça na sistemática de recursos repetitivos.

Definir se o limite de 20 (vinte) salários mínimos é aplicável à apuração da base de cálculo de "contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros", nos termos do art. 4º da Lei n. 6.950/1981, com as alterações promovidas em seu texto pelos arts. 1º e 3º do Decreto-Lei n. 2.318/1986.

O recurso especial foi apreciado pelo STJ que decidiu pela inexistência da limitação.

#### RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015.

APLICABILIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO E INTERTEMPORAL. CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS AO SENAI, SESI, SESC E SENAC. BASE DE CÁLCULO. LIMITAÇÃO. TETO DE VINTE SALÁRIOS MÍNIMOS PREVISTO NO ART. 4º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI N. 6.950/1981. REVOGAÇÃO PELO DECRETO-LEI N. 2.318/1986. MODULAÇÃO DE EFEITOS.

I – Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, no caso, o Estatuto Processual Civil de 2015.

II – Os arts. 1º e 3º do Decreto-Lei n. 2.318/1986 revogaram o caput do art. 4º da Lei n. 6.950/1981, e, com ele, seu parágrafo único, o qual estendia a limitação de 20 (vinte) salários mínimos da base de cálculo das contribuições previdenciárias às parafiscais devidas ao SENAI, SESI, SESC e SENAC.

III – Proposta a superação do vigorante e específico quadro jurisprudencial sobre a matéria tratada (overruling), e, em reverência à estabilidade e à previsibilidade dos precedentes judiciais, impõe-se modular os efeitos do julgado tão-só com relação às empresas que ingressaram com ação judicial e/ou protocolaram pedidos administrativos até a data do início do presente julgamento, obtendo pronunciamento (judicial ou administrativo) favorável, restringindo-se a limitação da base de cálculo, porém, até a publicação do acórdão.

IV – Acórdão submetido ao rito do art. 1.036 e seguintes do CPC/2015, fixando-se, nos termos do art. 256-Q, do RISTJ, as seguintes teses repetitivas: i) o art. 1º do Decreto Lei n. 1.861/1981 (com a redação dada pelo Decreto-Lei n. 1.867/1981) determinou que as contribuições devidas ao SENAI, SESI, SESC e SENAC passariam a incidir até o limite máximo das contribuições previdenciárias; ii) o art. 4º e parágrafo único, da superveniente Lei n. 6.950/1981, ao quantificar o limite máximo das contribuições previdenciárias, também definiu o teto das contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros, fixando-o em 20 (vinte) vezes o maior salário mínimo vigente; iii) o art. 1º, I, do Decreto-Lei n. 2.318/1986, revogou expressamente a norma específica que estabelecia teto para as contribuições parafiscais devidas em favor do SENAI, SESI, SESC e SENAC, assim como seu art. 3º aboliu explicitamente o teto para as contribuições previdenciárias; e iv) a partir da entrada em vigor do art. 1º, I, do Decreto-Lei n. 2.318/1986, portanto, o recolhimento das contribuições destinadas ao SENAI, SESI, SESC e SENAC não está submetido ao limite máximo de vinte salários mínimos.

V – Recurso especial das contribuintes desprovido.

(Acórdão no RECURSO ESPECIAL N° 1898532 - CE (2020/0253991-6- Relatoria da Ministra Regina Helena Costa – julgamento em 13/03/2024)

Logo, afastam-se todas as preliminares de nulidades suscitadas, portanto, não há motivo para reformar a decisão de piso neste quesito.

### **Mérito do Recurso Voluntário**

No mérito sustenta o caráter assistencial das atividades do CIEE, a imunidade das contribuições sociais nos termos do art. 195, §7º da Constituição Federal.

Sustenta ainda que a distribuição de prêmios e bonificações não constituiu em distribuição de parcela do seu patrimônio, e que a celebração de contratos apontados pela fiscalização não constituíram em violação às vedações do art. 14, I do CTN, que proíbe a remuneração de dirigentes.

Por fim questiona a falta de motivação do relatório fiscal para a aplicação da multa qualificada e sustenta que em caso de dúvida, não pode prevalecer o tratamento mais gravoso. Sustenta ainda o caráter confiscatório da multa agravada.

### **Assistência Social e Imunidade**

Inicialmente é necessário fazer um histórico da legislação que rege o benefício da isenção/imunidade.

O art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991 trazia os requisitos para o gozo da “isenção” pelas entidades benéficas:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade benéfica de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

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

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Benéfica de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social,

renovado a cada três anos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

III - promova a assistência social benficiante, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social benficiante a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

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

**V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.** (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (grifei)

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

Embora o artigo citados acima mantenham o termo “isenção”, o Supremo Tribunal Federal já de muito tempo reconheceu que se trata de uma “imunidade”.

MANDADO DE SEGURANÇA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - QUOTA PATRONAL - ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS - IMUNIDADE (CF, ART. 195, § 7º) (...). A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social - , contemplou as entidades benficiantes de assistência social, com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei. A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades benficiantes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965. - Tratando-se de imunidade - que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional - , revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em Referência, negar, à entidade benficiante de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo. (RMS 22192, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Primeira Turma, julgado em 28/11/1995, DJ 19/12/1996) (grifei)

A competência do Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS era de verificar se a entidade cumpria os requisitos do Decreto 2.536, de 1998, para fins de obtenção ou manutenção do certificado de entidade de fins filantrópicos. Já a competência do INSS (posteriormente RFBF) era de verificar se a entidade cumpria os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, de modo a gozar da imunidade.

Neste cenário, havia verificação dos requisitos, requerimento de isenção e permissão para utilização da isenção pelo INSS, ou seja, havia uma fase prévia de controle, a cargo do INSS (posteriormente RFB).

A sistemática mudou com a edição da Lei nº 12.101 de 2009, e os requisitos passaram a constar do art. 29, que manteve o termo “isenção”:

Art. 29. A entidade beneficiante certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos: (Vide ADIN 4480)

**I – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeiteiros remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações;** (Redação dada pela Lei nº 13.151, de 2015)

**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. 31. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela **entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação**, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo.

(...)

Art. 34. Os pedidos de concessão originária de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social que não tenham sido objeto de julgamento até a data de publicação desta Lei serão remetidos, de acordo com a área de atuação da entidade, ao Ministério responsável, que os julgará nos termos da legislação em vigor à época da protocolização do requerimento. (grifei)

Houve mudança no procedimento: deixou de ser objeto de requerimento específico e passou a ser a haver a certificação que consistia em reconhecer a entidade como beneficiante. Os demais requisitos ficaram para posterior averiguação pela fiscalização (Receita

Federal do Brasil). O certificado é apenas um dos requisitos para poder usufruir do benefício, não valendo, isoladamente, como garantia da condição de imune.

Os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, foram objeto de pedido de declaração de inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal (ADIs 2028, 2036, 2228 e 26214 e do Recurso Extraordinário (RE) 566.622, com repercussão geral reconhecida), sob a alegação que a exigência de contrapartidas por parte das entidades benfeicentes teria que ocorrer por lei complementar e não lei ordinária.

Com a edição da Lei nº 12.101/2009, que trouxe novas regras para o CEBAS, a constitucionalidade foi questionada na sequência pela ADI 4480, entre outras ações.

No julgamento realizado em 23/02/2017, o STF, por maioria e nos termos do voto do Relator Ministro Marco Aurélio, deu provimento ao RE nº 566.622 e declarou a inconstitucionalidade de todo o artigo 55 da Lei nº 8.212/91, concluindo que os requisitos a serem cumpridos pela entidade benfeicente são aqueles dispostos no art. 14 do CTN. Posteriormente, em 19/12/2019, o STF acolheu parcialmente os embargos de declaração opostos pela União no RE 566.622 para assentar a constitucionalidade tão somente do inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos (Acórdão publicado em 11/05/2020, Redatora para o Acórdão Ministra Rosa Weber):

- a) É exigível lei complementar para a definição do modo benfeicente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas (Tema nº 32);
- b) Lei ordinária pode regular aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo;**
- c) É constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001.** (grifei)

Quando apreciou a Lei nº 12.101, de 2009 (ADI 448), decidiu pela **constitucionalidade dos dispositivos procedimentais**, e pela **inconstitucionalidade de outros que estabeleciam contrapartidas estranhas ao já tratados pelo art. 14 do CTN**.

Após a apreciação do STF, a interpretação mais aceita é que as regras que tratem exclusivamente do procedimento de concessão da certificação (CEAS/CEBAS), pelos Ministérios envolvidos, poderiam estar inseridas em lei ordinária (no caso a Lei nº 12.101, de 2009), mas não poderia exigir requisitos de contra partida estranhos aos inseridos no art. 14 do CTN, posto que não existia outra lei com força de complementar, apta a reger a matéria.

Visando solucionar a lacuna na legislação, foi publicada a Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021, que passou a tratar da questão da certificação necessária para se obter a imunidade.

Art. 3º **Farão jus à imunidade** de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal as entidades benfeicentes que atuem nas áreas da saúde, da educação e da assistência social, **certificadas nos termos desta Lei Complementar**, e que atendam, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

**I - não percebam seus dirigentes estatutários, conselheiros, associados, instituidores ou benfeiteiros remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, das**

**funções ou das atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;**

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

III - apresentem certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, bem como comprovação de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS);

IV - mantenham escrituração contábil regular que registre as receitas e as despesas, bem como o registro em gratuidade, de forma segregada, em consonância com as normas do Conselho Federal de Contabilidade e com a legislação fiscal em vigor;

V - não distribuam a seus conselheiros, associados, instituidores ou benfeiteiros seus resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto, e, na hipótese de prestação de serviços a terceiros, públicos ou privados, com ou sem cessão de mão de obra, não transfiram a esses terceiros os benefícios relativos à imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal;

VI - conservem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data de emissão, os documentos que comprovem a origem e o registro de seus recursos e os relativos a atos ou a operações realizadas que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - apresentem 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 pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006; e VIII - prevejam, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidades benéficas certificadas ou a entidades públicas.

(...)

Art. 29. **A certificação ou sua renovação será concedida** às entidades benéficas com atuação na área de assistência social abrangidas pela Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, **que executem:**

I - serviços, programas ou projetos socioassistenciais de atendimento ou de assessoramento ou que atuem na defesa e na garantia dos direitos dos beneficiários da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993;

II - serviços, programas ou projetos socioassistenciais com o objetivo de habilitação e de reabilitação da pessoa com deficiência e de promoção da sua inclusão à vida comunitária, no enfrentamento dos limites existentes para as pessoas com deficiência, de forma articulada ou não com ações educacionais ou de saúde;

III - programas de aprendizagem de adolescentes, de jovens ou de pessoas com deficiência, prestados com a finalidade de promover a sua integração ao mundo do trabalho nos termos da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e do inciso II do caput do art. 430 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, ou da legislação que lhe for superveniente, observadas as ações protetivas previstas na Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990 (Estatuto da Criança e do Adolescente);

IV - serviço de acolhimento institucional provisório de pessoas e de seus acompanhantes que estejam em trânsito e sem condições de autossustento durante o tratamento de doenças graves fora da localidade de residência.

Parágrafo único. Desde que observado o disposto no caput deste artigo e no art. 35 da Lei nº 10.741, de 1º de outubro de 2003(Estatuto do Idoso), as entidades benéficas poderão ser certificadas, com a condição de que eventual cobrança de participação do idoso no custeio da entidade ocorra nos termos e nos limites do § 2º do art. 35 da referida Lei.

(...)

Art. 31. Constituem requisitos para a certificação de entidade de assistência social:

I - ser constituída como pessoa jurídica de natureza privada e ter objetivos e públicos-alvo compatíveis com a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993;

II - comprovar inscrição no conselho municipal ou distrital de assistência social, nos termos do art. 9º da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993;

III - prestar e manter atualizado o cadastro de entidades e organizações de assistência social de que trata o inciso XI do caput do art. 19 da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993;

IV - manter escrituração contábil regular que registre os custos e as despesas em atendimento às Normas Brasileiras de Contabilidade;

V - comprovar, cumulativamente, que, no ano anterior ao requerimento:

a) destinou a maior parte de seus custos e despesas a serviços, a programas ou a projetos no âmbito da assistência social e a atividades certificáveis nas áreas de educação, de saúde ou em ambas, caso a entidade também atue nessas áreas;

b) remunerou seus dirigentes de modo compatível com o seu resultado financeiro do exercício, na forma a ser definida em regulamento, observados os limites referidos nos §§ 1º e 2º do art. 3º desta Lei Complementar.

§ 1º Para fins de certificação, a entidade de assistência social de atendimento que atuar em mais de um Município ou Estado, inclusive o Distrito Federal, deverá apresentar o comprovante de inscrição, ou de solicitação desta, de suas atividades nos conselhos de assistência social de, no mínimo, 90% (noventa por cento) dos Municípios de atuação, com comprovação de que a preponderância dos custos e das despesas esteja nesses Municípios, conforme definido em regulamento.

§ 2º Para fins de certificação, a entidade de assistência social de assessoramento ou defesa e garantia de direitos que atuar em mais de um Município ou Estado, inclusive o Distrito Federal, deverá apresentar o comprovante de inscrição da entidade, ou de solicitação desta, no conselho municipal de assistência social de sua sede, ou do Distrito Federal, caso nele situada a sua sede, nos termos do art. 9º da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993.

§ 3º Os requisitos constantes dos incisos II e III do caput deste artigo deverão ser cumpridos:

I - no ano do protocolo ou no anterior, quando se tratar de concessão da certificação; ou

II - no ano anterior ao do protocolo, quando se tratar de renovação.

§ 4º As entidades que atuem exclusivamente na área certificável de assistência social, ainda que desempenhem eventual atividade de que trata o art. 30 desta Lei

Complementar, caso obtenham faturamento anual que ultrapasse o valor fixado em regulamento, deverão apresentar as demonstrações contábeis auditadas, nos termos definidos em regulamento.

§ 5º As entidades de atendimento ao idoso de longa permanência, ou casas-lares, poderão gozar da imunidade de que trata esta Lei Complementar, desde que seja firmado contrato de prestação de serviços com a pessoa idosa abrigada e de que eventual cobrança de participação do idoso no custeio da entidade seja realizada no limite de 70% (setenta por cento) de qualquer benefício previdenciário ou de assistência social percebido pelo idoso.

§ 6º (VETADO).

§ 6º O limite estabelecido no § 5º deste artigo poderá ser excedido, desde que observados os seguintes termos: (Promulgação partes vetadas)

I - tenham termo de curatela do idoso; (Promulgação partes vetadas)

II - o usuário seja encaminhado pelo Poder Judiciário, pelo Ministério Público ou pelo gestor local do Suas; e (Promulgação partes vetadas)

III - a pessoa idosa ou seu responsável efetue a doação, de forma livre e voluntária. (Promulgação partes vetadas)

§ 7º Não se equiparam a entidades de atendimento ao idoso de longa permanência, ou casas-lares, aquelas unidades destinadas somente à hospedagem de idoso e remuneradas com fins de geração de recursos para as finalidades benéficas de mantenedora, conforme o art. 30 desta Lei Complementar.

(...)

Art. 38. A validade da certificação como entidade benéfica condiciona-se à manutenção do cumprimento das condições que a ensejaram, inclusive as previstas no art. 3º desta Lei Complementar, cabendo às autoridades executivas certificadoras supervisionar esse atendimento, as quais poderão, a qualquer tempo, determinar a apresentação de documentos, a realização de auditorias ou o cumprimento de diligências.

§ 1º **Verificada a prática de irregularidade pela entidade em gozo da imunidade, são competentes para representar**, motivadamente, sem prejuízo das atribuições do Ministério Público:

I - o gestor municipal ou estadual do SUS, do Suas e do Sisnaf, de acordo com sua condição de gestão, bem como o gestor federal, estadual, distrital ou municipal da educação;

**II - a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil;**

III - os conselhos de acompanhamento e controle social previstos na Lei nº 14.113, de 25 de dezembro de 2020, e os Conselhos de Assistência Social e de Saúde;

IV - o Tribunal de Contas da União;

V - o Ministério Público.

§ 2º Verificado pela **Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil o descumprimento de qualquer dos requisitos previstos nesta Lei Complementar, será lavrado o respectivo auto de infração**, o qual será encaminhado à autoridade executiva certificadora e servirá de representação nos termos do inciso II do § 1º deste artigo, e ficarão suspensos a exigibilidade do crédito tributário e o trâmite do respectivo

processo administrativo fiscal até a decisão definitiva no processo administrativo a que se refere o § 4º deste artigo, devendo o lançamento ser cancelado de ofício caso a certificação seja mantida.

(...)

Art. 41. A partir da entrada em vigor desta Lei Complementar, ficam extintos os créditos decorrentes de contribuições sociais lançados contra instituições sem fins lucrativos que atuam nas áreas de saúde, de educação ou de assistência social, expressamente motivados por decisões derivadas de processos administrativos ou judiciais com base em dispositivos da legislação ordinária declarados inconstitucionais, em razão dos efeitos da inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n.ºs 2028 e 4480 e correlatas. (grifei)

Agora não resta dúvida que a sistemática adotada pela Lei é a certificação prévia da entidade e, tal como na sistemática da Lei n.º 12.101/2009, controle posterior dos órgãos fiscalizadores, entre eles a Receita Federal que, verificado o descumprimento dos requisitos, são aptos a lavrar o auto de infração correspondente.

Não há grandes divergências no entendimento que possuir a certificação não é condição suficiente para o gozo da imunidade, já que a legislação é bem clara da necessidade de os órgãos de controle fiscalizarem o cumprimento dos requisitos. Contudo, a certificação como condição necessária à fruição do benefício é ainda uma questão controversa no âmbito deste Conselho.

O argumento para exigir a certificação como pré-requisito é entender que os procedimentos descritos pela Lei 12.101, de 2009, na parte relacionada a certificação, são de mero procedimento, e portanto aptos a serem regulados por lei ordinária.

Para os que não entendem que a certificação seja um pré-requisito necessário para usufruir da imunidade, a questão é compreendida de forma oposta, que não é regra meramente procedural, assim a Lei não é apta a reger sua concessão.

Após a edição da Lei Complementar, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF assim se manifestou sobre a exigência do CEBAS, afastando a certificação como pré-requisito para se obter imunidade das contribuições sociais:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2001

EMBARGOS. OBSCURIDADE. SANEAMENTO SEM EFEITOS INFRINGENTES. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E DE EDUCAÇÃO. ISENÇÃO DA COFINS. **INEXIGIBILIDADE DO CEBAS.**

Obscuridade endógena conferida no final da ementa consignada e voto condutor gera a necessidade de saneamento como consequência lógica ou necessária para a supressão do equívoco. Clarifica-se, assim, que, considerando que as Leis Ordinárias - 8.212/91 e 12.101/09 não trazem somente normas procedimentais para a emissão do CEBAS, excedendo ao estabelecer o modo beneficente de atuação das entidades de assistência social, é de se considerar que as entidades beneficentes de assistência social e de educação, **para fins de fruição da imunidade/isenção das contribuições de seguridade social, devem observar somente as contrapartidas previstas em Lei**

**Complementar - estas definidas no art. 14 do CTN, independentemente da inexistência ou existência do certificado** (RE 566.622/RS e ADI 4.480). (grifei)

A parte dessa discussão, uma regra se manteve incontroversa durante todo esse tempo de vácuo legislativo, foi a necessidade de que, para usufruir do benefício da imunidade é necessário o cumprimento dos requisitos imposto no art. 14 do CTN, a serem fiscalizados pela Receita Federal do Brasil, competente para, em caso de descumprimento, lavrar o auto de infração correspondente das contribuições sociais devidas e não recolhidas.

Dispõem o art. 14 do CTN:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

**I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;** (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

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

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

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

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

### Natureza da atividade desenvolvida pelo CIEE

Uma questão que se mostra anterior à imunidade é a natureza da atividade desenvolvida pela recorrente.

Se ficar evidenciado que a natureza da atividade não é de cunho assistencial, não há de se tecer mais comentários pois a condição é uma premissa necessária (mas não suficiente) para ter direito à imunidade, nos termos do art. 195 da Constituição Federal.

Sobre o mesmo tema foi lavrado o auto de infração constante do processo nº 19515.720733/2017-49, que versa sobre Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ. Muito embora o tributo lá considerado (IRPJ) seja diverso do ora sob análise (Contribuição Previdenciária), os fundamentos para o lançamento são muito similares, o afastamento da imunidade por descumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN.

O resultado do Acórdão proferido (1402-004.385, sessão em 22/01/2020) foi pelo provimento do Recurso Voluntário e anulação do lançamento. Contudo, o motivo do provimento do Recurso se deu por aplicação de regras específicas do Imposto de Renda. Analisando especialmente a imunidade, o Acórdão decidiu que havia motivos para o afastamento:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

## ATO DECLARATÓRIO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. COMPETÊNCIA.

O artigo 32, §1º da Lei nº 9.430/96 não confere à autoridade fiscal a competência para analisar subsunção de determinada atividade ao conceito de assistência social.

## ATO DECLARATÓRIO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS.

**Não faz jus à imunidade tributária, ficando configurado o descumprimento de requisito legal para a fruição do benefício fiscal, a entidade que distribui qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, a membro do Conselho de Administração.**

## SUSPENSÃO DA ISENÇÃO/IMUNIDADE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LUCRO REAL TRIMESTRAL.

Se a auditoria fiscal encontra contabilidade confiável e suficiente a apurar os resultados tributáveis com base nas regras do Lucro Real, não se justifica o arbitramento, ainda que se trate de entidade de assistência social que tenha tido suspenso o gozo do benefício da isenção/imunidade, e não escriture o LALUR. (grifei)

Uma das questões discutidas no Acórdão, que também foi trazida pelo contribuinte no Recurso, é a questão se sua atividade principal constituiu ou não em assistência social.

Segundo a Fiscal, a atividade desenvolvida pela entidade não tem cunho assistencial:

4.1.1. No tocante à assistência social com vista a promoção da integração ao mercado de trabalho, nos deparamos com o Parecer nº 136/2012/CONJUR-MDS/CGU/AGU. Em pesquisas realizadas, foi verificado que o entendimento firmado pelo **Parecer nº 136/2012/CONJUR-MDS/CGU/AGU é de que “a principal atividade desenvolvida pelos Centros de Integração Empresa-Escola, a intermediação de estágio, não se caracteriza como ação ou serviço de assistência social**, assim como suas demais atividades que não tem por finalidade principal, em regra, atender as vulnerabilidades protegidas pela Assistência Social”. E, conforme entendimento da CONJUR/MDS, ainda que o CIEE desenvolva algumas atividades de capacitação e orientação dos jovens estudantes, “não há dúvida de que a sua principal atividade é a integração entre as empresas interessadas em contratar estagiários e as instituições de ensino, o que corresponde, inclusive, à sua denominação centro de integração empresa-escola.”. Segue abaixo a transcrição de trechos desse Parecer:

(...)

4.1.6. Nesse ponto cabe destacar **que o usuário dos serviços prestados pelo CIEE são tanto as empresas que contratam os serviços, como os jovens que se cadastram para serem estagiários ou aprendizes**. O CIEE presta apenas um serviço de intermediação entre essas partes e recebe um pagamento por essa prestação de serviço. Esse pagamento é efetuado por uma das partes beneficiada pelo serviço prestado. **Assim, não há como se considerar que os serviços prestados são efetuados de forma gratuita**. E também não se vislumbra o cunho assistencial no serviço de intermediação que por si só não corresponde à promoção à integração ao mercado de trabalho. Lembrando que o CIEE não oferece o estágio, apenas um serviço de intermediação entre jovens e empresas.

A recorrente afirma em sua defesa que possuía CEBAS do ano de 2007 ao ano de 2020, deferido pelo CNAS, entidade que tem a competência para atestar quem desenvolve

atividade benéfica. Alega ainda que o Parecer citado pela fiscalização estaria revogado pelo nº 248/2018/CGCEB/DRSP/SNAS/MDS.

Analizando argumentação parecida o Acórdão que decidiu sobre o IRPJ muito bem tratou do assunto. Embora a Relatora do processo tenha sido vencida em parte do voto, na que trata sobre a natureza das atividades ela foi acompanhada pela maioria dos demais Conselheiros. Inicialmente é traçado uma diferenciação entre o conceito de instituições de assistência social, prevista no art. 150, IV, "c" (imunidade de impostos, inclusive o IRPJ) e o das entidades benéficas de assistência social prevista no art. 195, §7º ("isenção" das contribuições para a seguridade social, na qual se insere o tributo ora considerado), ambos da Constituição.

2.1.1) O CONCEITO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL A Constituição Federal de 1988 ampliou, consideravelmente, as medidas de proteção social ao adotar o conceito de Seguridade Social. No regime constitucional pretérito, a proteção social estava vinculada ao Seguro Social (previdência) de caráter contributivo. A constituição de 1988 passou a contar com benefícios de caráter universal, tais como a saúde e a assistência social.

(...)

Conforme foi consignado no Parecer Defis/Gabinete de 04/09/2017, o Parecer nº 136/2012 firmou o entendimento de que "a principal atividade desenvolvida pelos Centros de Integração Empresa-Escola, a intermediação de estágio, não se caracteriza como ação ou serviço de assistência social, assim como suas demais atividades que não tem por finalidade principal, em regra, atender as vulnerabilidades protegidas pela Assistência Social".

A distinção apontada pela Recorrente é relevante e já foi reconhecida tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Com efeito, as entidades de assistência social a que se refere o artigo 150, VI, "c" da Constituição Federal não necessitam ter o caráter universal aplicável as entidades benéficas de assistência social mencionadas no artigo 195, §7º da CF/88. Nesse sentido, esclarecedoras as observações de FÁBIO ZAMBITTE IBRAIM:

Não se deve confundir esta imunidade com a prevista no art. 150, VI, "c" da Constituição, referente às entidades de assistência social. Primeiro, porque esta imunidade diz respeito a impostos, tão somente. Segundo, porque as entidades de assistência social, não benéficas, são restritas a determinadas classes ou grupos, visando auxílio mútuo - buscam garantir um padrão mínimo de vida dos associados, sem atender pessoas estranhas ao grupo.

Uma entidade de assistência social também pode ser benéfica, desde que abra seus serviços à sociedade. Neste caso, tal entidade gozaria das duas imunidades, referentes às contribuições sociais e aos impostos sobre seu patrimônio, renda e serviços. As entidades benéficas de assistência social - EBAS deverão obedecer ao princípio da universalidade do atendimento, ou seja, é vedado dirigir suas atividades exclusivamente a seus associados ou a categoria profissional. Tal característica, hoje, tem previsão legal expressa na Lei nº 12.101/09. (IBRAIM, Fábio Zambitte, Curso de Direito Previdenciário, 20 edição, ed. Impetus, p. 437) (grifamos)

Da mesma forma, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, sobre a distinção entre os conceitos de entidade de assistência social sem fins lucrativos tratada no artigo 150, VI e entidade benéfica de assistência social previsto no artigo 195, §7º. Tal distinção foi formulada quando do

julgamento da Ação Direita de Constitucionalidade nº 2.028/DF, cuja ementa é a seguinte:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVERSÃO EM ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. CONHECIMENTO. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, e 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REGULAMENTAÇÃO. LEI 8.212/91 (ART. 55). DECRETO 2.536/98 (ARTS. 2º, IV, 3º, VI, §§ 1º e 4º e PARÁGRAFO ÚNICO). DECRETO 752/93 (ARTS. 1º, IV, 2º, IV e §§ 1º e 3º, e 7º, § 4º). ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. DISTINÇÃO. MODO DE ATUAÇÃO DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. TRATAMENTO POR LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS MERAMENTE PROCEDIMENTAIS. REGRAMENTO POR LEI ORDINÁRIA. Nos exatos termos do voto proferido pelo eminente e saudoso Ministro Teori Zavascki, ao inaugurar a divergência: 1º “[...] fica evidenciado que (a) entidade beneficiante de assistência social (art. 195, § 7º) não é conceito equiparável a entidade de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI); (b) a Constituição Federal não reúne elementos discursivos para dar concretização segura ao que se possa entender por modo beneficiante de prestar assistência social; (c) a definição desta condição modal é indispensável para garantir que a imunidade do art. 195, § 7º, da CF cumpra a finalidade que lhe é designada pelo texto constitucional; e (d) esta tarefa foi outorgada ao legislador infraconstitucional, que tem autoridade para defini-la, desde que respeitados os demais termos do texto constitucional.”.

2.“Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é forma somente exigível para a definição do modo beneficiante de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à intituição de contrapartidas a serem observadas por elas.

3. Procedência da ação “nos limites postos no voto do Ministro Relator” Arguição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente da conversão da ação direta de inconstitucionalidade, integralmente procedente. (grifamos)

(...)

Do exposto até aqui é possível concluir que o conceito de entidade de assistência social previsto no artigo 150, IV, é mais abrangente do que o de entidade beneficiante de assistência social previsto no artigo 195, §7º da CF/88. Nas palavras do Ministro Teori Zavascki, acima reproduzidas, o primeiro dispositivo (art. 150, IV) destina-se “a contemplar, sem reservas, as entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos”.

Em outras palavras, a ausência de renovação do CEBAS não pode ser tomada como justificativa para suspensão da imunidade dos impostos prevista no artigo 150, IV, da CF/88, desde que não ofendidos os requisitos do artigo 14 do CTN. (grifei)

A conclusão da Relatora é que um numero maior de atividades de assistência social podem fazer jus à imunidade de impostos. Já para ter direito à imunidade das contribuições previdenciária, é necessário preencher um número maior de requisitos, reduzindo o conceito de assistência social.

Na sequencia passa a analisar o Parecer que serviu de motivação para a fiscalização.

Tal premissa é de suma importância para analisar a questão posta no presente processo, pois, um dos fundamentos utilizados para suspensão da imunidade, foi, exatamente, **o caráter não assistencial da atividade praticada pela Recorrente**, conforme se verifica pelo disposto no Parecer nº 136/2012/CONJUR-MDS/CGU/AGU.

(...)

Ademais, é importante destacar que o conceito de "promoção da Integração ao mercado de trabalho, é um conceito indeterminado, sendo assim, é imprensindível verificar as atividades desenvolvidas pela Recorrente.

Conforme se constata pela documentação juntada aos autos, a Recorrente desenvolve os programas de estágio, programa aprendiz e alfabetização de adultos. Desses programas, analisa-se o programa de estágio apontado pela autoridade fiscal como desrido de natureza assistencial.

(...)

A decisão recorrida concluiu pela inadequação da atividade da Recorrente ao conceito de assistência social, pois *"os beneficiários imediatos das atividades do CIEE são as empresas concorrentes de estágio e as entidades de ensino, sendo os estudantes beneficiários mediados no que tange a possibilidade de sua formação escolar, e nessa perspectiva, as empregas estão obrigadas a pagar por estagiário a partir do convênio do CIEE."*

Tais alegações, todavia, **não são suficientes para descharacterizar a atividade da Recorrente como atividade de assistência social**. Em primeiro lugar, porque tanto os alunos quanto as universidades e as empresas são beneficiários diretos dos serviços prestados pela Recorrente. Em segundo lugar, porque ainda que se aceite a distinção promovida pela decisão recorrida entre "beneficiários mediados e imediatos", tais conceitos não conflitam com o objetivo amplo de "promoção a integração ao trabalho" utilizado pelo artigo 203 da Constituição e pelo artigo 2º da LOAS. E, por último, **o fato dos serviços serem remunerados não descharacteriza a atividade de como assistencial**. Nesse sentido, esclarecedor o voto do Ministro Joaquim Barbosa no julgamento da mencionada ADIN nº 2.028/DF:

Assim, observo que nenhum dos artigos citados (art. 150, VI, c, 195, §7º e 206) condicionam o reconhecimento da imunidade à exclusividade da prestação de serviços ou benefícios gratuitos, pois os conceitos de beneficência e ação de assistência social não se confundem no plano constitucional. **A circunstância de a entidade cobrar pela prestação de alguns de seus serviços ou benefícios, ou ainda possuir outras fontes de receita que visem o lucro, não lhe retira a condição de beneficiante.**

**É evidente que a circunstância de a entidade cobrar pela prestação de alguns de seus serviços ou benefícios, ou ainda possuir outras fontes de receita que visem o lucro, não lhe retira a condição de beneficiante, como, aliás, já decidiu esta Corte em diversas oportunidades** (cf., v.g., o RE 116.118, rel. min. Sydney Sanches, Segunda Turma, DJ de 16.03.1990; o RE 108.796, rel. min. Carlos Madeira, Segunda Turma, DJ de 12.09.1986; o RE 89.012, rel. min. Moreira Alves, Segunda Turma, RTJ 87/684).

De fato, **é improvável que uma entidade benficiante privada consiga recursos suficientes para atender seus objetivos apenas com doações voluntárias de particulares.**

Por outro lado, é da essência das atividades privadas benficiantes não contar necessariamente com subsídio público. Nesse aspecto, é necessário também resguardar outro princípio constitucional, que assegura aos cidadãos atuar

livremente, segundo suas crenças e consciências, no campo da filantropia e do assistencialismo. Se as fontes de recursos das entidades benfeicentes forem limitadas a doações espontâneas e às subvenções públicas, perde-se a garantia de independência.(grifamos)

Por fim, é importante registrar que a Coordenação Geral de Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social, ao julgar o processo de Supervisão Extraordinária, instaurada com fundamento no art. 14 do Decreto n.º 7.237/2010 e no artigo 27 da Portaria n.º 353/2011 concluiu pela natureza assistencial da Recorrente (fls. 3377). Tal decisão foi formalizada no Parecer Técnico n.º 248/2018/ CGCEB/DRSP/SNAS/MDS (fls. 3377), cujo teor é o seguinte:

(...)

V - CONCLUSÃO Diante do exposto, e face aos elementos constante nos autos, verifica-se que a entidade preencheu os requisitos da Certificação, nos termos da Lei n.º 12.101/2009, motivo pelo qual sugere-se a improcedência da presente Supervisão e o deferimento do Processo de renovação da Certificação n.º 71000.141758/2014-59, instaurada em face da entidade Centro de Integração Empresa Escola de São Paulo - CIEE -SP, inscrita no CNPJ 61.600.839/0001-55. Com o deferimento do Processo n.º 71000.141758/2014-59, a entidade passará a estar certificada para o período de 01/01/2015 até 31/12/2017. À superior consideração da Coordenação Geral de Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social/CGCEB, do Departamento da Rede Socioassistencial Privada do SUAS/DRSP e, por fim, da Secretaria Nacional de Assistência Social/SNAS. Após, retornem os autos à CGCEB para notificação dos interessados.

Aqui não há diferenciação entre as imunidades. O reconhecimento da CNAS abrange o conceito mais restritivo de atividade benfeicente para fins de imunidade da contribuição social, por certo abrange o conceito para imunidade dos impostos.

Concluindo o argumento, a Relatora traz a questão da incompetência expressa da autoridade fiscal para analisar o conceito de assistência social para impostos.

Por fim, é importante destacar que o artigo 32, §1º da Lei n.º 9.430/96 não confere à autoridade fiscal a competência para analisar subsunção de determinada atividade ao conceito de assistência social. Vejamos:

Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo. § 1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150, da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, §1º e 14, da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração. (grifamos)

Conforme se verifica pela leitura do parágrafo 1º do artigo 32, a competência da autoridade fiscal, em relação à imunidade prevista no artigo 150, VI, "c" da Constituição Federal, se restringe à análise do cumprimento das condições estabelecidas no artigo 14 do CTN. (grifei)

Considerando a declaração parcial de inconstitucionalidade do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, e da Lei n.º 12.101, de 2009, que tratava das contrapartidas a mais exigidas das

entidades, reconheceu o STF que, até a edição da norma competente, somente as contrapartidas tratadas no art. 14 do CTN eram exigíveis.

Assim, a questão da imunidade dos impostos passou a ser similar a questão da imunidade das contribuições. A competência da autoridade fiscal é restrita a analisar o cumprimento dos requisitos do CTN.

A questão da certificação prévia (ter o CEBAS), continuou controversa somente até a edição da LC 187, de 2021, pois, a partir deste marco, não há dúvidas que a tarefa de certificação como entidade de assistência social será sempre prévia e de competência da entidade certificadora.

Portanto, por ter a recorrente sido certificada como entidade de cunho assistencial (CEBAS) durante todo o período considerado no lançamento e por não ser de competência da Receita Federal fazer o enquadramento das atividades como de cunho social, há de se reconhecer a natureza assistencial do serviço prestado pela recorrente.

### **Não cumprimento dos requisitos da Imunidade no caso concreto**

Ser entidade de cunho social não é, por si só (condição suficiente), para ser considerada imune.

Afastando todas as controvérsias em torno da constitucionalidade das leis já mencionada, resta incontrovertido a necessidade de cumprimento dos 3 (três) requisitos do CTN. Descumprido qualquer um deles, fica afastada a imunidade.

No caso concreto, a Fiscal motiva o lançamento baseada em três grandes temas: pagamentos feitos à trabalhadores sem exigência legal ou contratual que atribuiu a mera liberalidade do empregador, pagamentos feitos à pessoa jurídica de verbas que seriam benefícios exclusivos de empregados pessoa física, feitos por mera liberalidade, contratação de pessoa jurídica para favorecer membro do Conselho. Segundo a fiscalização, tais condutas incidiriam em infração ao inciso I do art. 14 do CTN, pois configuraria distribuição irregular de parcela de sua renda.

O relatório fiscal assim sintetiza as causas do lançamento:

#### 6. Descumprimento dos requisitos da entidade filantrópica

Após análise dos documentos apresentados pela entidade, pesquisas e buscas nos arquivos da Receita Federal do Brasil, verificamos que no período fiscalizado de 01/2016 a 12/2018, a entidade não atende os requisitos previstos no art. 29 da Lei 12101/2009 e no art. 14 do CTN – Lei 5172/66 para ser enquadrada como entidade imune/isenta, conforme fatos descritos abaixo:

6.1. A entidade paga benefícios para os trabalhadores, tais como prêmio, premio motivacional, gratificação, bônus adicional e 14º. Salario, por liberalidade, sem a previsão em acordo coletivo ou regulamento de benefícios e descumpe o inc. V do art. 29 da Lei 12101/2009 e inciso I do art. 14 do CTN, conforme detalhado no item 4.2. O total dos benefícios pagos foi de R\$ 24.257.915,66.

6.2. A entidade paga mensalmente para o CIEE Nacional, entidade que tem como finalidade representar e defender os interesses dos CIEE estaduais perante os poderes públicos federais, conforme descrito no item 4.3. e descumpe o inciso II

**do art. 29 da Lei 12101/2009 e inciso II do art. 14 do CTN**, isto é, não está aplicando suas rendas e superavit na manutenção e desenvolvimento das atividades e objetivos institucionais. O total pago foi de R\$ 1.825.129,00

6.3. O contribuinte **contratou prestador de serviço PJ, mas paga por liberalidade, benefícios inerentes à categoria de empregados**, conforme descrito nos itens 4.4 e 4.5 , **a entidade descumpriu o inc. V do art. 29 da lei 12101/2009 e inc. I do CTN**. O total pago pelos serviços prestados para L.G. Bertelli Consultoria Empresarial foi de R\$ 700.040,75 e R\$ 179.278,68 pelos benefícios extras , totalizando R\$ 879.319,43. Para a NHMenezes Consultoria pelos serviços foram pagos R\$ 209.400,00 e benefícios extras de R\$ 34.900,00, totalizando R\$ 244.300,00.

6.4. O Sr. Luiz Gonzaga Bertelli, era empregado, com o cargo de Presidente do Conselho de Administração para o período de 04.2015 a 12.207. O contrato de trabalho foi rescindido em 03.2017, e contratado como prestador de serviço pessoa jurídica, mas manteve o cargo de Presidente do Conselho de Administração, por esta conduta a **entidade descumpriu o disposto no inc. I paragrafo 1º. do art. 29 da Lei 12101/2009 ( redação dada pela Lei 12868 de 2013)**.

6.5. **As atividades do CIEE não se enquadram como socioassistenciais, conforme descrito no item 5 e no parecer 136/2012 CONJUR-MDS/CGU/AGU.**

6.6. Os usuários dos serviços do CIEE são as empresas que buscam estagiários e aprendizes e os estudantes que se cadastram para uma dessas vagas. **O CIEE presta um serviço de intermediação e recebe um pagamento por essa prestação de serviço, efetuado por uma das partes beneficiada pelo serviço prestado. Assim não há como considerar que os serviços são prestados de forma gratuita**, conforme descrito no item 5. (grifei)

A questão da natureza da atividade da pessoa jurídica já foi analisada, concluindo-se pelo caráter assistencial. Cabe agora averiguar as questões do descumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN: distribuição de prêmios aos empregados, os pagamentos feitos ao CIEE Nacional e as suspeitas de favorecimento à membro do Conselho.

### Pagamento de prêmios

Detalhando a operação, o Relatório assim apresenta os fatos:

Pela análise das folhas de pagamento verificamos que a entidade paga vários benefícios para os trabalhadores, tais como: prêmio, prêmio motivacional, gratificação, bônus adicional e 14º. Salário. Independente da nomenclatura utilizada pela entidade, verificamos que **são benefícios concedidos, sem previsão no Regulamento de Benefícios e também não foi objeto de acordo com o sindicato da categoria**. Nas explicações sobre os critérios para o pagamento do Prêmio nas rescisões, foi informado que **é a superintendência que determina o valor e verificamos que são pagos para os trabalhadores com os maiores salários. A entidade não justificou o pagamento das gratificações, bônus adicional e premio motivacional, pagas por liberalidade e não foram esclarecidos os critérios utilizados**. Concluímos que ao adotar este procedimento, a entidade **descumpriu o disposto no inciso V do artigo 29 da Lei 12101/2009 e o inciso I art. 14 do CTN, isto é, não distribuirão qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a qualquer título - se os “prêmios” e “gratificações” não constituem obrigações decorrentes de lei, ou pelo menos decorrentes de disposições estatutárias formais** (caso estas fossem legalmente admissíveis), constituem, por consequência, distribuição de parcela de seu patrimônio ou renda a qualquer título, na medida em que, justamente **por não constituir obrigação legal, deve ser caracterizada como liberalidade**. Podemos ainda dizer que em relação à prática de pagamento de verbas remuneratórias por mera liberalidade pelas entidades

beneficentes de assistência social certificadas na forma da Lei 12101/2009 é que tal conduta afronta diretamente a obrigação legal de aplicação integral de seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais. (grifei)

Em sua defesa a impugnante alegou:

Pagamentos de remuneração variável: Não há provas de que a distribuição tinha a intenção de distribuir dividendo e cita a decisão da DRJ no processo relativo ao lançamento do IRPJ, de outro período que, quando analisou a questão do pagamento do 14<sup>a</sup> Salário, decidiu que não havia provas suficientes para justificar o assunto.

Pagamento de prêmio – Rubrica 0071: o propósito era remunerar os empregados em valores compatíveis com outras entidades do mesmo segmento.

Devolução de contribuição sindical: Devolução de valores descontados dos empregados em razão do fim da obrigatoriedade da contribuição sindical.

Pagamento de Prêmio propriamente dito: prestigiar e manter motivados os seus empregados. Verbas foram tratadas como remuneração repercutindo os fins fiscais (IRRF e CP do empregado).

Pagamento na rescisão do contrato de trabalho: contribuição à relevante e tempo de trabalho dedicado ao impugnante. O pagamento não era em todas as rescisões, mas em situações excepcionais.

Prêmio motivacional: Em retribuição ao esforço do colaborador e em valor compatível com o mercado de trabalho.

Pagamento de gratificação: pagamento por conta e ordem dos empregadores em que os aprendizes estavam alocados, por estarem formalmente vinculados à folha de pagamento do Impugnante.

Bônus Adicional: idem verba “bônus” conceder pagamentos ao empregado no momento da rescisão contratual.

Décimo terceiro salário: 2 parcelas anuais que integram o salário dos empregados, não depende de atingimento de meta e mera motivação pessoal e melhora da condição social do empregado.

A DRJ decidiu pelo descumprimento dos requisitos (I do art. 14 do CTN) pois não houve a adequada comprovação da motivação dos pagamentos, já que não se tratava de obrigação legal nem pactual. Afirmou que a motivação apresentada sugere caráter subjetivo na determinação dos pagamentos. Os trechos abaixo detalham as conclusões do Acórdão.

Prêmio da rubrica 0071:

Pelo dispêndio do CIEE em reembolsar os valores descontados da remuneração dos empregados a título de contribuição assistencial, aduz a frágil alegação de que se deu em face do fim da obrigatoriedade de recolhimento da contribuição sindical. Ocorre que

a lei neste sentido só passou a ser vigente no final de 2017 (Lei 13.467/2017, que alterou o art. 579 da CLT, publicada no DOU em 14/7/2017 mas com vigência após decorridos 120 dias de sua publicação), quando restou comprovado pela fiscalização federal que os reembolsos eram efetivados desde janeiro de 2016. Ainda por amor ao debate, mesmo os reembolsos de 2018 estariam sem fundamento, haja vista não haver obrigação legal ou pactuada que imputasse ao CIEE a praticar tais reembolsos via distribuição de parcela do seu patrimônio sob qualquer forma ou pretexto. (grifou-se)

#### Rescisão do Contrato de Trabalho:

Os maiores valores dos prêmios foram pagos nas rescisões de contrato de trabalho dos empregados, conforme planilhas de cálculos (fls. 66 e 67) e citações abaixo, por amostragem.

Eduardo Barbosa Sakemi – Superintendente de Tecnologia, teve descontada a contribuição assistencial de R\$ 1.344,48, no mês de 4/2016, que foi devolvida como prêmio em 5/2016, mas na rescisão efetivada em 20/7/2016 recebeu como prêmio o valor de R\$ 8.963,20 e no mês seguinte recebeu outra parcela de prêmio no valor de R\$ 92.023,00 que não constou na rescisão, mas foi lançada na folha de pagamento;

Neusa Helena Menezes - Superintendente de Recursos Humanos, teve descontada a contribuição assistencial de R\$ 1.182,27, em 3/2016, devolvido em 5/2016 no mesmo valor. Na rescisão ocorrida em 3/2017, recebeu de prêmio o valor de R\$ 552.000,00, conforme planilha com as verbas rescisórias;

Luiz Gonzaga Bertelli - Superintendente Geral, rescisão em 3/3/2017. Na planilha das verbas rescisórias constou somente o prêmio de R\$ 81.459,17, mas na folha de pagamento de 4/2017 constatou-se a rubrica prêmio, no valor de R\$ 404.000,00. No total, Luiz Gonzaga Bertelli recebeu R\$ 485.703,54 de prêmio na rescisão do contrato de trabalho; e

Simone Estruque Pires Nicolau, Gerente Regional, recebeu na rescisão, ocorrida em 20/6/2017, prêmio no valor de R\$ 74.205,00.

Como demonstrado acima, nas rescisões, a rubrica Prêmio não é devolução de contribuição assistencial e sim, valores pagos por determinação da superintendência, sem previsão na Convenção Coletiva e no Regulamento de Benefícios.

(...)

Não esclareceu quais os critérios dos cálculos e da seleção dos trabalhadores contemplados com o prêmio, que não estava previsto em regulamento de benefícios e nem foi objeto de negociação na convenção coletiva da categoria. (grifou-se)

#### Prêmio Motivacional:

Os valores da tabela acima foram relacionados por amostragem. Verificou-se que os benefícios variavam conforme o cargo ocupado pelo trabalhador, os que demandavam mais responsabilidade e liderança recebiam os valores maiores (supervisores e gerentes).

(...)

Questionada sobre a natureza, critérios para pagamento e cálculo do valor, a entidade não apresentou explicações, haja vista não haver previsão de pagamento no acordo coletivo e nem no regulamento de benefícios. Em sede de impugnação aduziu apenas motivos subjetivos ao dizer que observava padrões de mercado e se baseava em e-mail enviado em 18/3/2016 acerca de cobrança de metas. Ocorre que o e-mail é

extemporâneo aos pagamentos, pois estes ocorreram em 5/2016, enquanto que o e-mail diz taxativamente que “já podem contar com 40% de seu salário no mês de março” (sic). Ademais, o e-mail sequer se traduz como prêmio, por não ser específico, mas em espécie de adiantamento em 40% para o mês de março. E outra, há empregados que não constam da relação de envio da mensagem, como exemplos Helleny Batista Correia Lima Coelho e Janeide da Silva Martins. Por derradeiro, da listagem de folha 71, somente alguns recebem R\$ 200,00, outros R\$ 100,00 e poucos empregados auferiram valores maiores, tudo isso sem qualquer explicação prévia, objetiva, fundamentada e transparente. (grifou-se)

Gratificação aos menores aprendizes:

A empresa não esclareceu, para todos os aprendizes, quais as condições para o pagamento da gratificação, que não está prevista no acordo coletivo e nem no regulamento de benefícios. Nota-se apenas a juntada de alguns recibos de pagamento (fls. 1.117 e 1.118), do ano de 2018 (aprendizes da COOPERTFORTE), e e-mail (fl. 1.114 e 1.117) de setembro de 2017 (aprendizes do Banco Luso), autorizados pelos contratantes. (grifou-se)

Bônus Adicional

A entidade não esclareceu as condições e critérios utilizados para o pagamento desta rubrica, no valor total de R\$ 64.907,22 (sessenta e quatro mil novecentos e sete reais e vinte e dois centavos). Aduz apenas, em sede de defesa, que a finalidade era pagar valor ao empregado em decorrência da rescisão do contrato de trabalho, sem justificativa legal, contratual e/ou regulamentar. (grifou-se)

14º Salário:

Não foram localizadas, nos regulamentos e convenção coletiva, cláusulas com a previsão deste pagamento de modo a obrigar o empregador a tal desembolso.

(...)

Mais uma vez não fundamentou os pagamentos de tais benefícios, apenas aduziu tratar se de verba com nítido caráter salarial. Ocorre que a justificativa não encontra respaldo legal, regulamentar e/ou convencional. (grifou-se)

No recurso foram reapresentados os argumentos de modo muito similar ao feito na impugnação e ressaltado que já foram apresentados documentos suficientes para comprovar o que alega, e que o ônus probatório da situação estaria a cargo da fiscalização.

As provas apresentadas pela impugnante foram apreciadas pela instância de piso e embasaram sua conclusão.

A questão geral a ser analisada é quais seriam as premissas válidas para aceitar que pagamentos feitos à empregados, sem previsão legal ou contratual, seriam meras liberalidades do empregador e assim constituiriam em distribuição disfarçada de parcela de sua renda.

Falando de forma genérica, as premissas levantadas pela fiscalização são que os pagamentos não estão previstos em ato legal ou por contratos (individual, Acordo Coletivo, Convenção Coletiva). Diante dessa constatação, o contribuinte foi intimado por diversas vezes a informar a natureza e a motivação dos pagamentos.

De forma geral, a resposta ao questionamento da fiscalização foi que eram uma retribuição a serviços relevantes prestados pelo colaborador (no caso de pagamentos feitos na rescisão), remunerar os empregados em valor compatível com o realizado no mercado de trabalho, devolver contribuição sindical descontada, mesmo sem qualquer obrigação neste sentido, promover a melhora da situação social do empregado, prestigiar, motivar e incentivar o colaborador.

Os apontamentos da fiscalização apresentam a tese da retribuição/incentivo sem bases objetivas. Não há elementos especificando em quais condições deveriam ser pagos o bônus e como seriam os cálculos. Aponta que só existiu a constatação que havia uma correspondência entre o valor do salário e do prêmio, salários mais altos correspondiam a prêmios de maior valor.

A entidade foi intimada a responder os critérios de cálculo e pagamento, mas não apresentou qualquer elemento de prova.

A decisão da DRJ aponta justamente que a falta de discriminação dos critérios objetivos de pagamento e cálculo dos valores atestam a tese da fiscalização que constituíam pagamentos por mera liberalidade do empregador realizadas de forma subjetiva.

Especificamente quanto ao pagamento do 14<sup>a</sup> salário, que atinge todos os trabalhadores e tem o valor definido pelo próprio salário do colaborador, a defesa salienta a decisão da DRJ tomada no processo 19515.721246/2017-01 (contribuição social no período de 2012 a 2014), que acatou o argumento da defesa por considerar que a fiscalização não cumpriu o ônus probatório:

Contudo, ainda que se considere tal representatividade, não há como fundamentar a conclusão fiscal sem que se observem elementos aptos a demonstrar a representatividade dessas despesas sobre as despesas com remuneração total, e sobre eventual superávit ou déficit total no exercício, ou ainda sem demonstrar por meio de outros elementos (como documentos que tratam das negociações, acordos, política remuneratória) que a intenção do contribuinte ao pagar 14º salário era distribuir dividendos, bonificações, participações ou parcela de seu patrimônio e não remunerar o empregado com verba compatível com outras entidades que atuam no segmento e no território em que está estabelecido o contribuinte.

A decisão supracitada foi proferida em 08/2018 e o auto de infração foi lavrado dois anos depois, em 2020. No presente lançamento é expressamente salientado que houve apreciação de tais documentos:

Segundo a entidade o 14º Salário é pago para todos os trabalhadores em retribuição aos bons serviços prestados, no valor de um salário nominal, em duas parcelas. Os pagamentos foram efetuados em 11 e 12/2016, 06 e 11/2017 e 06 e 11/2018, conforme quadro abaixo, valores obtidos com base nas folhas de pagamento. Não foram localizadas nos regulamentos e convenção coletiva, cláusulas com a previsão deste pagamento que obrigasse o empregador a tal desembolso. Em anexo, planilhas contendo a relação completa dos trabalhadores – 14 sal. 1<sup>a</sup>.parc 2016, 2017 e 2018; 14 sal. 2<sup>a</sup>.parc 2016, 2017 e 2018; 14 sal.quitação 2016, 2017 e 2018.

Estamos diante de situação diferente da que motivou a decisão da DRJ naquele processo, por falta de apreciação de alguns documentos que o julgador considerou relevantes. Aqui, os documentos foram solicitados ao contribuinte e considerados no lançamento. Nesta

premissa, não há como aplicar ao presente caso as mesmas conclusões de lá, posto que os fatos são similares mas não idênticos.

Considerando o caráter “atípico” dos pagamentos, já que não havia previsão legal ou contratual, a exceção do pagamento do 14º salário (que atingia a todos e era claramente o valor do salário mensal) para os demais era de fundamental importância **a demonstração dos critérios objetivos que determinavam a quem deveriam ser feitos e a fórmula de cálculo dos valores**. Sem tais elementos não há como nem considerar que as justificativas apresentada pelo contribuinte tenham alguma procedência. Tal ônus probatório era inegavelmente do fiscalizado.

Não tendo sido demonstrado tais critérios, não há motivos para se reformar a decisão de piso.

### Pagamento ao CIEE Nacional

Sobre o tema, o relatório assim trata a questão:

Pesquisas efetuadas nos arquivos da Receita Federal verificamos que durante o período de 2016 a 2018 o CIEE Nacional possuía 1 empregado com média salarial de R\$ 10 mil reais/mês, houve pagamentos para somente 2 prestadores de serviços no ano de 2016 referente a serviços de consultoria e informática. **Não há registro de pagamentos para prestadores de serviços em 2017 e 2018**. Foi solicitado **os documentos que deram suporte aos lançamentos, a entidade se limitou a enviar os extratos bancários que comprovam o repasse da verba**. Quando o CIEE São Paulo, paga mensalmente, ao CIEE Nacional **quantias para custear despesas como folha de pagamento, prestadores de serviços, contas de consumo, sem apresentar os comprovantes dos gastos**, podemos afirmar que a entidade **descumpriu** o disposto no inciso II do art. 29 da Lei 12101/2009 **e inciso II do art. 14 do CTN**, isto é, não está aplicando suas rendas e superávit na manutenção e desenvolvimento das atividades e objetivos institucionais.

Em sua defesa a impugnante não traz qualquer fato novo nem justificativa para o lançamento, assim a DRJ reproduz as conclusões do relatório fiscal.

### Favorecimento a Membro do Conselho

A fiscalização aponta irregularidade nos pagamentos feitos a pessoa jurídica LG Bertelli Consultoria Empresarial:

4.4.3 – O Sr. Luiz Gonzaga Bertelli, foi empregado do CIEE, de 15/09/2015 a 03/03/2017, e ocupou o cargo de presidente do conselho de administração, eleito em assembléia do dia 01.04.2015 para o trienio 16.04.2015 a 15.04.2018. O mandato foi alterado pela assembléia de 07/12/2017 e encerrado em 31.12.2017. **Como empregado teve o contrato de trabalho rescindido em 03/2017 qdo foi contratado como pessoa jurídica para prestação de serviços de apoio à gerencia executiva, à assessoria de comunicação e gerencia de relações públicas, organização de palestras, produção editorial e relacionamento com representantes do poder executivo, legislativo, judiciário da esfera municipal, estadual e federal**. Embora nas atribuições do contrato não haja a previsão, o Sr. Luiz G. Bertelli continuou como presidente do conselho até 31.12.2017 conforme deliberação da assembléia geral realizada em 07/12/2017. Por esta conduta podemos afirmar que a entidade descumpriu o disposto no inc. I parágrafo 1º. do art. 29 da Lei 12101/2009 ( redação dada pela Lei 12868 de 2013).

4.4.4 – Pela análise do contrato verificamos que o valor dos serviços contratados é de R\$ 102.445,00 mil **e adicionamente contemplou o prestador com um rol de**

benefícios tais como reembolso do plano de saúde, de despesas de viagem, transportes, hospedagem, alimentação, remuneração adicional em dezembro, gratificação adicional no final do ano e licença remunerada de 30 dias/ano. Podemos concluir que estes benefícios adicionais previstos no contrato equivalem a benefícios aos quais os trabalhadores empregados fazem jus: 13º. Salário (remuneração adicional em dezembro), 14º. Salário (gratificação adicional no final do ano), férias ( licença remunerada de 30 dias/ano). O sr. Luiz G. Bertelli foi empregado até 03/2017 e logo após a rescisão foi contratado como Pessoa Jurídica, mas manteve vários benefícios que recebia na condição de empregado, supostamente pela manutenção do cargo de Presidente do Conselho de Administração. Ao se contratar um prestador de serviços pessoa jurídica, presume-se que no valor do serviço acordado já esteja incluído todos os eventuais benefícios ao prestador, portanto não é razoável que sejam concedidos benefícios adicionais, o que indica favorecimento ao presidente do conselho de administração e descumprimento do inc. V do art. 29 da lei 12101/2009 e inc. I do art. 14 do CTN. Ao pagar, além do valor dos serviços, benefícios inerentes a empregados para um prestador de serviços pessoa jurídica, podemos afirmar que o pagamento foi feito às custas de recursos e eventuais superavit da entidade e sem alinhamento com a manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais da entidade. Verificamos também que os benefícios extras não integraram o valor dos serviços, não foram oferecidos à tributação conforme verificado na nota fiscal anexada no item 4.4.2: Grifou-se

Em sua defesa a impugnante mostra a cronologia dos fatos:

Assim, note-se que há a ocupação de 3 (três) funções distintas pelo Sr. Luiz Bertelli, que não devem ser confundidas – como fez a Autoridade Fiscal ao analisar a questão –, sendo elas: (i) a função de Presidente do Conselho de Administração, frise-se, voluntária, exercida no período de 16.04.2015 a 31.12.2017, cuja eleição ocorreu regularmente em Assembleia Geral Ordinária do CIEE (vide Doc. 24 acima); (ii) a função de Superintendente Geral, exercida durante o período de 15.09.2015 a 03.03.2017; e (iii) a atividade de consultoria exercida pela LG. Bertelli Consultoria Empresarial S/C Ltda., contratada pelo CIEE em 06.03.2017 e cujo contrato foi rescindido no mês de setembro do mesmo ano, uma vez encerrada a fase de transição de governança (Doc. 26 e 27). Veja-se:

(...)

Conforme já endereçado, a atuação como Presidente do Conselho de Administração sempre foi realizada pelo Sr. Luiz Bertelli de modo voluntário, não havendo que se falar em qualquer remuneração recebida pelo exercício dessa função. Ademais, o Sr. Luiz Bertelli nem sequer chegou a receber os benefícios mencionados, conforme preende se do Distrato da consultoria (vide Doc. 27 acima):

(...)

Assim, partindo-se de premissa fática equivocada exarada pela Autoridade Fiscal, que questiona a suposta manutenção de recebimento de benefícios devidos na condição de empregado para o exercício do cargo de Presidente do Conselho de Administração, benefícios esses que não foram recebidos pela pessoa jurídica prestadora de serviços de consultoria, não há que se falar em violação do artigo 14, inciso I, do CTN, conforme pretendem as alegações.

Os fatos relatados pela fiscalização constavam do contrato celebrado entre o CIEE (representado pelo vice presidente do Conselho de Administração, já que o presidente assinou como representante da contratada) e a LG Bertelli (representada pelo seu sócio Sr. Luiz Bertelli), firmado em 06/03/2017:

DOS DIREITOS DA CONTRATADA: Cláusula 3"— A CONTRATADA terá os seguintes direitos:

**Mensalmente, será reembolsada pelo CONTRATANTE do valor pago diretamente pela CONTRATADA à Bradesco Saúde, correspondente ao Plano de Saúde, por meio de boleto emitido em nome do sócio gerente da CONTRATADA;**

**Anualmente**, terá direito a uma licença remunerada de 30 (trinta) dias;

**No mês de dezembro** de cada ano, terá direito a uma remuneração adicional pelos serviços prestados;

Ao final de cada ano, fará jus a uma gratificação correspondente ao valor dos seus honorários;

O contratante reembolsará à contratada eventuais despesas de viagens, transportes, telefonemas, cópias de documentos, hospedagem e alimentação, devidamente comprovadas e quando se fizerem necessárias às atividades profissionais da CONTRATADA, a serviço da CONTRATANTE;.. (e-fls 1153 a 11555)

O impugnante traz a cópia do distrato, firmado em 25/09/2017 pelas mesmas pessoas e representados, que menciona o pagamento dos DIREITOS DA CONTRATADA:

## 2. DA QUITAÇÃO

2. 1. As Partes outorgam-se, mútua e reciprocamente, a mais ampla, ilimitada, rasa, geral e irrevogável quitação em relação a todos os direitos e obrigações decorrentes ou relacionados ao Contrato, para mais nada reclamarem umas das outras a qualquer título, em juízo ou fora dele, por si ou por seus sucessores.

2.1.1. As Partes acordam que o previsto na Cláusula 3a do Contrato "Do s Direitos da Contratada", **nos itens 2, 3 e 4 não será realizado, uma vez que dependia do decorrer do prazo de 1(um) ano** e/ou da vigência do mês de Dezembro, não assistindo razões para o respectivo pagamento.

2. 2. A quitação prevista na Cláusula 2.1 acima abrange, expressamente, todos os atos praticados pelas Partes na vigência do Contrato. (grifou-se)

Ainda sobre esse tópico, a fiscalização aponta o contrato firmado pelo CIEE (representado pelo presidente do Conselho de Administração Sr. Luiz Bertelli) e a NHMENEZES CONSULTORIA (representada por sua sócia Neusa Helena Menezes).

DOS DIREITOS DA CONTRATADA: Cláusula 4a—

A CONTRATADA terá os seguintes direitos:

**• Mensalmente, receber do CONTRATANTE uma quota mensal de Vales-Refeição da empresa ALELO, no valor vigente;**

**• Mensalmente, será reembolsada pela CONTRATANTE do valor pago diretamente pela CONTRATADA à Bradesco Saúde, correspondente ao seu plano de saúde individual, por meio de boleto emitido em nome da CONTRATADA;**

• Anualmente, em acordo com o CONTRATANTE, terá direito a uma licença remunerada de 30 (trinta) dias; • No mês de dezembro de cada ano, fará jus a uma remuneração adicional. (e-fls. 561 a 563).

Note que o Distrato do contrato com a empresa do Presidente do Conselho menciona expressamente o não pagamento dos itens 2 a 4 do contrato, que dependia de uma duração maior, mas é silente do item 1, que ocorria mensalmente. Por falta de qualquer outro indício, se presume regularmente pago o valor pela Contratante diretamente ao plano ao Bradesco Saúde, nos termos do contrato.

Assim, para esse item é inegável que ocorreu exatamente o que a fiscalização apontou, pagamento de benefício adicional que caberia a empregado e não a contratado pessoa jurídica, em valor não inserido em nota fiscal e, portanto, não oferecido à tributação, conforme cópias das notas fiscais que só ressalvam o valor do serviço prestado sem incluir o reembolso de plano de saúde.

Já para o outro contrato, Mhmeneses, não é mencionada a inserção de verbas que usualmente são pagas a empregados e mas não em contratos com pessoa jurídica, nem faz qualquer alegação do motivo de tais valores “extras” não constaram em nota fiscal de prestação de serviço. A defesa se restringe a mencionar que a contratada tinha experiência profissional o que justificaria a contratação.

Assim, não foram infirmados por meio de prova cabal as afirmações constantes da atuação fiscal, de infração ao inciso I do art. 14 do CTN, quanto as irregulares apontadas nos pagamentos de prêmios à empregados e relativa aos dois contratos mencionados.

### Mérito do Recurso de Ofício

O Acórdão proferido pela DRJ afastou a incidência de multa qualifica, conjuntamente com a exclusão da responsabilidade solidária dos Srs. Luiz Gonzaga Bertelli, CPF 011.310.608-49, e Antônio Jacinto Caleiro Palma, CPF 116.988.708-25, acatando o argumento da impugnante que não havia nos autos elementos suficientes para embasar a qualificação da multa aplicada.

Assim, entendo que a simples falta de pagamento das contribuições declaradas em GFIP, mesmo que com código FPAS errado, não pode servir de enredo para a qualificação da multa por sonegação, quando, sequer houve fundamentação, em sede de Relatório Fiscal, fática e jurídica para cominação do percentual de 150%. Ressaltando que a fundamentação legal, sem qualquer motivação fática, se deu apenas no tópico de enquadramento legal do Demonstrativo de Multa e Juros de Mora (fl. 18), tela abaixo capturada.

Da mesma forma, a responsabilização dos representantes da sociedade, Luiz Gonzaga Bertelli, CPF 011.310.608-49, presidente do Conselho de Administração de 2016 até 31/12/2017, quando foi sucedido por Antonio Jacinto Caleiro Palma, CPF 116.988.708-25, com fulcro no art. 124, inciso II, do CTN, se deu sem qualquer argumento fático elencado no Relatório Fiscal, não se sustentando, pois as ações ou omissões, em tese, que pudessem ser atribuídas, a eles, escoraram-se em um nada jurídico, consoante telas abaixo capturadas.

Com efeito, pode ser caracterizado como infração à lei todo ilícito, ou seja, o “ato jurídico voluntário, omissivo ou comissivo, contrário ao comportamento exigido na norma jurídica” (FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o código civil de 2002. Noeses: 2005, p. 103).

Quanto aos administradores da pessoa jurídica, sócios ou não, a lei impõe uma série de deveres, cujo descumprimento, portanto, caracteriza a "infração de lei", cujo

**fundamento é o art. 135, III, do CTN** e não o art. 124, inciso II do CTN, como fez a Fiscalização Federal.

No caso, para a aplicação do art. 135 do CTN, a autoridade fiscal **deveria ter destacado e concatenado, no Relatório Fiscal, as condutas que entendeu como sonegatórias e seus respectivos agentes. O que não foi demonstrado nos autos.**

Nesse compasso, não se estabeleceu qualquer **ligação entre a não consideração dos valores como fato gerador de contribuições previdenciárias pela fiscalizada e alguma ação ou omissão relevante do administrador que pudesse ser caracterizada como infração à lei.** Como afirmado, as únicas infrações à lei descritas são aquelas que constituem o próprio evento do fato gerador.

Portanto, não vislumbro motivação fática e jurídica para imputação de responsabilidade solidária aos senhores Luiz Gonzaga Bertelli, CPF 011.310.608-49, e Antonio Jacinto Caleiro Palma, CPF 116.988.708-25.

É dizer, em que pese ser passível de manutenção, no meu entendimento, o lançamento tal qual realizado, não vejo conduta comissiva ou omissiva, das pessoas físicas indicadas, capaz de ensejar a imputação de responsabilidade solidária. A um, porque não há individualização de conduta a elas imputada, mas sim, pelo princípio da personificação, à pessoa jurídica; a dois, porque não há nos autos qualquer indício de dolo, má-fé ou fraude no contexto de fato verificado.

Examinando o Relatório Fiscal (fls. 57/93), constata-se que não há qualquer menção à qualificação ou agravamento da multa de ofício (art. 44 da Lei 9.430/1996).

Quanto à exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, inciso I c/c § 1º, da Lei 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de sonegação, fraude ou conluio, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 1964. **Ausente a comprovação deste intuito nos autos, não há que se falar em qualificação da multa de ofício.**

Portanto, considerando que **a autoridade fiscal não se aprofundou na demonstração da conduta dolosa, e nem mesmo se referiu a eventual reiteração da conduta do contribuinte que, em tese, poderia justificar a qualificação da multa de ofício, há que se entender que tal medida não se encontra devidamente fundamentada.**

Portanto, voto pela improcedência da qualificação da multa de ofício, devendo ser aplicada a multa de ofício em seu patamar típico, de 75%.

De fato, a fiscalização não esclareceu os motivos que levaram a qualificação da multa de ofício, cabendo citar que a omissão de receita por si só não justifica tal medida.

As disposições sobre as multas aplicadas aos lançamentos de contribuições previdenciárias estão contidas no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, **aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430**, de 27 de dezembro de 1996.

(grifou-se)

Por sua vez, o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) assim trata a questão do percentual da multa:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado **nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502**, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(grifou-se)

Os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, trazem as definições de sonegação, fraude e conluio:

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

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

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

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente **a impedir ou retardar**, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou **modificar as suas características essenciais**, de modo a reduzir o montante do imposto devido **a evitar ou diferir o seu pagamento**.

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

(grifou-se)

Deve estar caracterizado o intuito de fraude, descrito no auto de infração, conforme os julgados do CARF.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2007, 2008

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA

**Havendo a comprovação** de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, deve ser aplicada a multa qualificada. No caso em tela é o que se verifica da conduta do réu que agiu deliberadamente com evidente intuito de fraude para fins de obter vantagens indevidas. (Acórdão nº 9202-007.739, proferido em 28/03/2019)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA(IRPJ)

Ano-calendário: 2003, 2004

MULTA QUALIFICADA NO PERCENTUAL DE 150%. DOLO.

Justifica-se a aplicação da multa no percentual de 150% **quando restar demonstrado que o contribuinte agiu de forma dolosa, em conduta reiterada e uniforme, estando**

**presentes os elementos cognitivo e volitivo**, visando se esquivar do pagamento de tributos (Acórdão nº 9101-004.4220 – proferido em 05/06/2019)

#### ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006

MULTA DE OFÍCIO. CIRCUNSTÂNCIAS QUALIFICATIVAS DA INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. INAPLICABILIDADE.

A aplicação da multa de ofício em 150% (cento e cinquenta por cento) **exige a inequívoca comprovação do evidente intuito de fraude na conduta do sujeito passivo**, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

**Ausente a prova inequívoca de intenção deliberada da contribuinte de ocultar o fato gerador das contribuições da Autoridade Fiscal, não há de se falar na aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).** (Acórdão nº 9303-004.685, proferido em 16/02/2017)

Grifos não originais

Está correta a decisão de piso que afastou a qualificação da multa de ofício, reduzindo de 150% para 75% o percentual aplicável.

Também não há motivos para reformar a decisão de piso quanto à exclusão da responsabilidade solidária dos Srs. Luiz Gonzaga Bertelli, CPF 011.310.608-49, e Antonio Jacinto Caleiro Palma, CPF 116.988.708-25.

A decisão de piso muito bem salienta que faltou no lançamento a apresentação de fatos e condutas que pudessem motivar a imputação da responsabilidade. Salienta que a responsabilidade considerada é a do art. 135, do CTN, que possui a elementar de infração à lei, e não a do 124 do mesmo Código. Assim concluiu

É dizer, em que pese ser passível de manutenção, no meu entendimento, o lançamento tal qual realizado, não vejo conduta comissiva ou omissiva, das pessoas físicas indicadas, capaz de ensejar a imputação de responsabilidade solidária. A um, porque não há individualização de conduta a elas imputada, mas sim, pelo princípio da personificação, à pessoa jurídica; a dois, porque não há nos autos qualquer indício de dolo, má-fé ou fraude no contexto de fato verificado.

#### Conclusão

Por todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares suscitadas no recurso voluntário interposto e, no mérito negar-lhe provimento.

Voto ainda por NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias

Fl. 52 do Acórdão n.º 2301-011.250 - 2<sup>a</sup> Sejul/3<sup>a</sup> Câmara/1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo nº 15746.720833/2020-04