



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 15983.000938/2009-27
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-005.348 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de junho de 2016
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente INSTITUTO SUPERIOR DE EDUCAÇÃO SANTA CECÍLIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2007

MPF. CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO. EVENTUAIS FALHAS NÃO REPERCUTEM NO LANÇAMENTO.

O mandado de procedimento fiscal possui ínsita natureza de instrumento de controle interno da administração, portanto eventuais omissões ou incorreções nele presentes não contaminam o lançamento tributário efetuado em observância ao art. 142 do Código Tributário Nacional.

TRANSFERÊNCIA DE PROCESSOS ENTRE DELEGACIAS DE JULGAMENTO. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.

Não há prejuízo ao contribuinte face à transferência de processos entre Delegacias de Julgamento, realizada visando à melhoria organizacional e incremento na eficiência da administração tributária.

AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INOCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA. DECISÃO DO STJ NO RESP 973.733/SC SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC.

Consoante decisão do STJ no REsp n° 973.733, proferida em sede de recurso repetitivo, no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, e ausente a antecipação do pagamento, a decadência do direito do Fisco de realizar o lançamento de ofício rege-se pelo art. 173, I do CTN.

SENTENÇA DE MÉRITO. EFEITO SUBSTITUTIVO.

A prolação da sentença de mérito, dado o seu caráter de cognição exauriente, substitui eventual comando interlocutório exarado no processo, conforme entendimento já pacífico na doutrina e jurisprudência dos tribunais.

IMUNIDADE. NÃO RECONHECIMENTO ADMINISTRATIVO OU JUDICIAL. VIGÊNCIA DO ART. 55 DA LEI 8.212/91.

Não havendo sido reconhecido a natureza imune da entidade, em sede administrativa ou judicial, e não atendidos os requisitos constantes do art. 55 da Lei nº 8.212/91, vigente com relação aos fatos geradores sob exame, de rigor o lançamento das contribuições previdenciárias patronais devidas.

SERVIÇOS PRESTADOS MEDIANTE COOPERATIVA DE TRABALHO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECISÃO DO STF EM SEDE DE REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DO § 2º DO ART. 62 DO RICARF

Consoante decisão do STF no RE nº 595.838/SP, em sede de repercussão geral, é inconstitucional o inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, que prevê a contribuição previdenciária incidente sobre o valor de serviços prestados mediante cooperativa de trabalho. Aplicação do § 2º do art. 62 do Anexo II do RICARF.

ALÍQUOTA RAT. AFERIÇÃO INDIRETA.

Devida a alíquota RAT com base na declaração feita nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP' s.

A aferição indireta não foi utilizada na autuação.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir do lançamento somente o crédito tributário relativo ao levantamento COO - cooperativa de trabalho.

Ronaldo de Lima Macedo - Presidente

Ronnie Soares Anderson - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ronaldo de Lima Macedo, Kleber Ferreira de Araújo, Lourenço Ferreira do Prado, Ronnie Soares Anderson, Marcelo Malagoli da Silva, Marcelo Oliveira, Natanael Vieira dos Santos e João Victor Ribeiro Aldinucci.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas (SP) - DRJ/CPS, que julgou procedente auto de infração de fls. 49/125 relativo a contribuições destinadas à seguridade social, correspondentes à parte da empresa incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais, bem como sobre os valores brutos das notas fiscais/faturas de serviços de cooperados intermediados pela Unimed de Santos, e contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho — RAT, incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados.

A instância recorrida assim descreveu os termos do lançamento (fls. 751/753):

A autuada produziu informação não compatível com a realidade, declarando-se isenta das contribuições patronais, e omitindo nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP's e nas folhas de pagamento os valores de remunerações pagas a segurados contribuintes individuais, professores contratados como autônomos para ministrar aulas em cursos de pós-graduação, e os pagamentos efetuados a cooperativa de trabalho, informação essa de caráter obrigatório, independentemente do fato de o declarante estar em gozo da isenção.

A autuada afirma atender aos pressupostos legais que lhe garantem o *status* de entidade filantrópica, e que interpôs recurso junto ao Supremo Tribunal Federal, contra a decisão do Superior Tribunal de Justiça nos autos do Mandado de Segurança nº 10.629/DF, que cassou a liminar anteriormente concedida para garantir-lhe as certificações relativas ao período anterior de 1998 a 2003.

Mas embora seja detentora do CEAS renovado para os triênios 2004 a 2006 e 2007 a 2009 - que se encontravam pendentes de recursos interpostos pela RFB, mas que com o advento da MP 446 de 07/11/2008 foram considerados automaticamente deferidos - a instituição fiscalizada nunca teve o direito à isenção previdenciária reconhecido pelos órgãos administrativos.

Assim, mesmo considerando os efeitos do provimento antecipatório a que se refere o contribuinte em suas alegações, ou até mesmo a tutela final de mérito que venha reconhecer o "direito à imunidade prevista no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal", tendo como diploma regulamentar da imunidade das contribuições para a seguridade social lei complementar, ou seja, o Código Tributário Nacional, ainda assim, restou comprovada, naquela oportunidade, a inobservância de requisitos também insculpidos no art. 14 daquele normativo, conforme apurado pela fiscalização do INSS a quem cabia, na época, a incumbência consignada na decisão judicial.

Diante das petições protocoladas pela instituição para ver reconhecido o descumprimento da decisão de antecipação de tutela em face da constituição pelo INSS dos créditos tributários, o próprio Juízo da 2ª Vara Federal de Santos prolatou decisão em 09/06/2003 afirmando que embora tivesse a autora obtido antecipação da tutela nos autos, ela não preencheu os requisitos do artigo 14, do CTN, "daí a

constituição dos créditos tributários, sem qualquer desrespeito decisão judicial de antecipação da tutela".

Tendo a atual fiscalização apurado novos fatos ocorridos no período examinado de 2004 a 2007, os quais demonstraram a continuidade no desvirtuamento do art. 14 do CTN, lavraram-se representações para a suspensão da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, e para a cassação do certificado CEAS em vigor, uma vez que ficou evidenciada distribuição de patrimônio e aplicação de recursos em objetivos não-institucionais.

Comprovado que a autuada não atende aos requisitos previstos no artigo 14 do CTN e no artigo 55 da Lei 8.212/91, não fazendo jus, portanto, à benesse fiscal - seja ela na forma de isenção ou de imunidade -, pela existência de descompasso entre as suas declarações em GFIP e o que foi apurado pela fiscalização, justificam-se a constituição do crédito previdenciário, a autuação pelo descumprimento de obrigação acessória e a emissão de Representação para Fins Penais pela constatação em tese do delito de Sonegação Fiscal.

(...)

Enfim, para estabelecimento da multa, considerando que o presente lançamento é referente a fatos geradores ocorridos anteriormente à edição da Medida Provisória - MP 449/2008 depois convertida na Lei 11.941/2009, e tendo em vista a aplicação da retroação benéfica prevista no inciso II, alínea "c", do art. 106, do Código Tributário Nacional - CTN, foi adotada como penalidade mais vantajosa aplicada pela conduta infratora, a resultante da aplicação da legislação anterior edição da MP.

O contribuinte impugnou a autuação (fls. 243/301), porém a instância de primeiro grau manteve a exigência (fls. 751/777), ensejando a interposição de recurso voluntário em 16/7/2010 (fls. 781/867), no qual arguiu, em síntese:

- a nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) que originou o auto de infração, dadas as alterações sucessivas do objeto sem ciência do contribuinte ou mesmo prorrogação do prazo de validade, dado o fato de abarcar período de fiscalização já alcançado pela decadência e também por ser decorrente de fiscalização anulada por Acórdão do antigo 2º Conselho de Contribuintes.

- a decadência do crédito tributário anterior a 11/11/2004, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN;

- a nulidade por vício insanável do auto de infração por falha na capitulação legal da imunidade a qual se pretende o cancelamento (art. 150, VI, "c," quando deveria ser art. 195, § 7º, ambos da CF), por adoção do procedimento do art. 32 da Lei nº 9.732/97 em detrimento do previsto no art. 206 do Decreto nº 3.048/99 e pelo cerceamento do direito de defesa, em decorrência desses erros e do não encaminhamento de cópias das provas que apoiaram a autuação;

- a impossibilidade de se cancelar administrativamente a sua imunidade em face das ações judiciais existentes. Nesse ponto, alega que a fiscalização interpretou de forma equivocada a decisão proferida nos autos da ação declaratória, pois considerou, erroneamente, que a garantia da imunidade ali consignada estaria condicionada à observância do art. 14 do CTN e que o Poder Judiciário teria deixado a análise de tais requisitos à fiscalização. Alega ainda que a decisão proferida pelo TRF da 3ª Região, em sede de Agravo de Instrumento não só garante a imunidade à recorrente, como reconhece a observância dos requisitos do art. 14 do CTN, razão pela qual caberá à administração tributária apenas cumprir tal decisão;

- no que tange à MP nº 446/08, afirma que o referido ato renovou, de forma incondicional e definitiva a sua condição de entidade beneficente de assistência social, ao determinar a concessão de certificados em relação aos processos administrativos ainda em trâmite no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), bem como em relação aos processos que se encontravam aguardando análise de pedido de reconsideração ou recurso dirigido ao Ministro da Previdência Social, determinando também que fossem arquivadas as representações propostas por autoridades fiscais e que ainda não foram julgadas.

- assevera, ademais, que em face da rejeição da referida MP, foi emitida a NOTA DECOR/CGU/AGU nº 180/09 - JGAS ressaltando os atos praticados em sua vigência. Assim sendo, conclui-se que ela teve reconhecida e certificada a sua condição de entidade beneficente pela União, impedindo, assim, a continuidade do presente processo;

- afirma que a Lei nº 12.101/09, em seu art. 31, assegura aos possuidores do CEBAS o direito imediato à imunidade, e que os diversos títulos e certificados possuídos explicitam o reconhecimento, por outros entes políticos, do fato de que a instituição se subsume ao disposto no art. 150, VI, c" e art. 195, § 7º, ambos da CF, e cumpre os requisitos do art. 14 do CTN, devendo a administração tributária federal reconhecer tal circunstância;

- a remuneração dos diretores não pode ser vista como distribuição disfarçada de patrimônio, tendo em vista que a mesma decorre de vínculo contratual de prestação de serviços. A vedação legal se limita à possibilidade de percepção de benefício econômico em função do exercício da atividade de direção;

- o desvio de finalidade apontado pela fiscalização, decorrente da celebração de contratos de mútuo, não se verifica, considerando que o dinheiro emprestado vem sendo pago, retornando ao caixa da instituição e sendo aplicado na própria finalidade da empresa. Os contratos são legais, rentáveis e não afetam a capacidade da recorrente de cumprir seus fins institucionais;

- o auto de infração também é nulo em face de violação ao devido processo legal que exige, no caso específico, a emissão prévia do Ato Cancelatório da Imunidade para posterior lançamento, fato este não cumprido pela auditoria fiscal;

- não houve omissão no preenchimento da GFIP, haja vista que a recorrente prestou informações condizentes com sua qualidade de entidade filantrópica e a impossibilidade de aplicação da multa de ofício *in casu*;

- não houve verificação, por parte do agente fiscal, se os contribuintes individuais e cooperativas de trabalho teriam recolhido das contribuições sociais, o que gerou cerceamento de defesa por parte do recorrente, então há necessidade de intimação de todos os responsáveis solidários;

- não há qualquer motivação ou fundamento legal para a aplicação da alíquota máxima do RAT (Riscos Ambientais do Trabalho);

- a fiscalização não explicitou os motivos para a desqualificação da condição de autônomo dos professores contratados, caracterizando-os como segurados empregados, e não justificou o uso da aferição indireta; e

- por fim, a incompetência da DRJ/CPS para julgar o presente feito, considerando que a Portaria MF nº 30/05 atribuiu competência à DRJ/São Paulo para julgamento dos processos referentes a contribuições previdenciárias originados de unidades da DRF de Santos. Ademais, a delegação de competência para o referido julgamento viola o art. 13, I, da Lei nº 9.784/99.

O autuado complementou suas razões em 4/11/2010 (fls. 934/942), alegando o desrespeito às prescrições do art. 32 da Lei nº 9.432/96, face à inexistência de ciência de ato declaratório suspensivo de imunidade.

De sua parte, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) apresentou suas contrarrazões em 27/7/2011 (fls. 873/919), contestando os argumentos do contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e da decisão da DRJ/CPS.

O contribuinte aponta uma série de supostas falhas no MPF vinculado à autuação contestada, tais como alterações em seu objeto, período, e nos fiscais que titularizaram o procedimento, em inobservância a diversas Portarias da Receita Federal do Brasil (RFB).

Como cediço, é pacífica e uniforme a jurisprudência do CARF no sentido de que, ainda que o MPF permita a maior transparência nas relações entre o Fisco e os contribuintes, seu caráter precípua é de instrumento de controle interno da administração tributária.

Eventuais omissões ou incorreções afligindo esse instrumento não contaminam a autuação, pois a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, a teor do art. 142 do CTN, e sendo verificada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode a autoridade administrativa deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional. E essa autoridade, consoante o art. 6º da Lei nº 10.593/02 e Decreto nº 6.641/08, é o Auditor-Fiscal da RFB.

Dentre os inúmeros precedentes administrativos nesse sentido, vale mencionar os Acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) de nº 40105189 (j. 14/3/2005), 01-06.085 (j. 11/11/2008) e 9202-000.637 (j. 12/4/2010).

Melhor sorte não favorece ao arrazoado que sustenta a nulidade da decisão vergastada, dado que ela teria como base ilegal atribuição de competência ao Secretário da Receita Federal para edição de atos normativos.

Ora, o que se verificou não foi efetivo ato normativo a atingir, ainda que reflexamente, a esfera jurídica de terceiros, mas sim exercício de competência organizacional, prevista no art. 230 da Portaria MF nº 030/05, visando, mediante transferência de processos entre unidades administrativas, melhorias operacionais de maneira a conferir maior celeridade e eficiência ao contencioso administrativo, em observância aos ditames do inciso LXXVIII do art. 5º, e ao *caput* do art. 37 da CF, respectivamente, e legislação de regência.

Sem razão, portanto, o recorrente.

Da decadência.

A decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário é matéria que foi objeto de apreciação por parte da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no REsp

nº 973.733/SC. Julgado em 12/8/2009, em sede de recurso repetitivo (art. 543-C do CPC então vigente), o respectivo acórdão traz a seguinte ementa, parcialmente transcrita:

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

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel.Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

(...)

Segundo as palavras extraídas do voto do relator, Ministro Luiz Fux:

Assim é que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou **quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre**, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.*(grifos meus e do original)*

O STJ, desse modo, se posicionou no sentido de que a atividade objeto de homologação pela autoridade administrativa, nos termos do art. 150 e §§ do Código Tributário Nacional (CTN), tem por objeto o pagamento antecipado do tributo, ainda que em montante menor que o devido, e não outro eventual proceder do contribuinte correlacionado com a apuração do fato gerador.

A tese jurídica firmada no precedente em questão é de observância obrigatória para este Colegiado, por força do art. 62-A do Regimento Interno do CARF (RICARF - Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, com as alterações da Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010). Note-se que a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais também vem reiteradamente se pronunciando nesse sentido, conforme evidenciam, ilustrativamente, os acórdãos do Pleno de nº 9900-000.227 (p. 9/5/2014) e nº 9900-000.278 (p. 1/4/2014).

No caso concreto, tem-se que o contribuinte não efetuou qualquer pagamento dos tributos em evidência ao menos desde a competência 12/2003 (pagamento em 01/2004). Dessa sorte, a constituição do crédito tributário passou a observar não mais o artigo 150, § 4º, mas a regra geral do art. 173, I do CTN, o qual, aplicado na espécie, aponta como termo final do prazo decadencial a data de 30/11/2009, posterior à ciência do contribuinte relativamente à autuação, 11/11/2009 (fl. 492).

Inexiste, portanto, decadência a ser reconhecida na presente lide.

Das alegadas nulidades por falhas na capitulação da imunidade, do procedimento adotado e pelo cerceamento de defesa.

Não existe falha na "capitulação da imunidade", tal como arguido.

O recorrente extrai do Relatório Fiscal trecho no qual se afirma que foram lavradas "representações para a suspensão da imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, 'c' da CF/88 e para a cassação do CEAS em vigor", mas tal passagem indica apenas que foram constatados, também, elementos para a suspensão da imunidade relativa aos impostos aludida naquele preceito constitucional.

A conclusão da autoridade lançadora é hialina no sentido de afirmar ter sido comprovado que o autuado "não atende aos requisitos previstos no artigo 14 do CTN e no artigo 55 da Lei 8.212/91", não fazendo jus à imunidade e por essa razão "justifica-se a presente constituição *ex lege* do crédito previdenciário", sendo detalhados os fundamentos legais do débito às fls. 83/85.

Quanto à pretensa necessidade de embasar o cancelamento da imunidade prevista no § 7º do art. 195, basta registrar que a fiscalização já esclarecera que o contribuinte em momento algum tivera a condição de entidade imune, sob o indigitado regramento, reconhecido pela administração tributária.

Não há indício sequer, por outro lado, de ter sido obstado ao contribuinte, de alguma forma, a possibilidade de consulta aos autos para fins de tomar conhecimento, na medida em que considerasse suficiente, das razões e provas a partir dos quais foi o gravame constituído.

Vale anotar que o auto de infração está devidamente formalizado, estando claramente discriminadas as razões de fato e de direito que o fundamentaram, conforme se depreende da sua leitura. Assim, não se vislumbra, na espécie, qualquer das hipóteses ensejadoras da decretação de nulidade do lançamento consignadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, havendo sido todos os atos do procedimento lavrados por autoridade competente, sem qualquer prejuízo ao direito de defesa do contribuinte, o qual recorre de seus termos evidenciando pleno conhecimento das exigências que lhe são imputadas.

Do efeito das decisões judiciais.

O contribuinte ajuizou ação nº 1999.61.04.005299-8 buscando a declaração de sua imunidade ao pagamento da contribuição social prevista no art. 195, I da CF/88, sendo que em 30/7/1999 lhe foi concedida antecipação de tutela para fins de que não fosse autuado pelo não recolhimento desse tributo (fls. 56/58)

Tal decisão interlocutória foi mantida em acórdão do TRF da 3ª Região nos autos do agravo de instrumento nº 1999.03.046476-9, em 28/6/2011.

Não obstante, em 4/12/2013 foi prolatada a sentença daquela ação declaratória, negando provimento, no mérito, à pretensão do autor (disponível para consulta em <http://www.jfsp.jus.br/foruns-federais/>, no site do TRF da 3ª Região na internet).

O juízo considerou inicialmente que, "para a entidade gozar do benefício outorgado pelo parágrafo 7º do artigo 195, da Constituição Federal, precisa satisfazer os requisitos de lei. *In casu*, os requisitos estão dispostos no artigo 55 da Lei n. 8.212/91", afastadas as alterações promovidas pela Lei nº 9.732/98.

Continuou, asseverando que:

...o atendimento dos requisitos expostos na regulamentação legal mencionada é condição indispensável para a obtenção ou prorrogação do benefício, não socorrendo a autora o argumento de eventual direito adquirido fundado no cumprimento dos pressupostos da legislação anterior recepcionada pela Constituição de 1988. Nesse sentido, a Súmula n. 352 do Superior Tribunal de Justiça ("A obtenção ou a renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas) não exige a entidade do cumprimento dos requisitos legais supervenientes")

(...)

Da análise da documentação carreada aos autos, infere-se que o autor não reúne as condições necessárias para o reconhecimento da imunidade pretendida. O Instituto comprovou haver sido declarado de utilidade pública municipal desde agosto de 1981 (fl. 57) e de utilidade pública federal desde dezembro de 1981 (fls. 59/63). Comprovou, ainda, estar registrado no Conselho Nacional de Assistência Social desde 1975 (fl. 68), o que, todavia, não lhe assegura imunidade duradoura ante a exigência constante do inciso II, do artigo 55, da Lei n. 8.212/91.

(...)

Consta dos autos, ainda, que após fiscalização levada a efeito pelo órgão previdenciário, foi constatada a inobservância do disposto nos incisos IV e V (fls. 551 e 652/656), o que culminou com o indeferimento do pedido de prorrogação da isenção, formulado em 1998, conforme documentos extraídos do respectivo processo administrativo e acostados às fls. 639/649. O exame da escrituração contábil do instituto-autor permitiu à fiscalização apurar que houve utilização dos recursos gerados pelas atividades educacionais em desacordo com o Estatuto Social, mediante aquisição de bens móveis e imóveis, pagamento de despesas particulares dos membros de sua Diretoria e transferência de valores a terceiros, o que caracteriza distribuição indevida da receita (lucro) que deveria ser integralmente aplicada na manutenção e incremento de seus objetivos institucionais de educação. Considerando que a descaracterização do caráter beneficente não se coaduna com os fins sociais para os quais fora concebida a imunidade constitucional, impõe-se a rejeição da pretensão formulada. (grifei)

Arremata o magistrado:

Assim, conclui-se que não foi observada a vedação de se conceder a diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios a qualquer título. Tampouco ocorreu aplicação integral de eventual

resultado operacional na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos institucionais. Nesse contexto, o julgamento de improcedência do pedido é medida que se impõe.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, julgo improcedente o pedido inicial, com amparo no artigo 269, inciso I, do Código de Processo Civil. (grifei)

Consoante já sedimentado na doutrina e na jurisprudência, "a prolação da sentença do processo principal opera o efeito substitutivo da decisão interlocutória proferida anteriormente e torna prejudicado o recurso dela oriundo (1ª Turma do STF, AgRE nº 599.922-SP, j. 3/5/2011), porque o juízo de cognição precária é superado pela análise exauriente da pretensão *sub judice*, conferindo tratamento definitivo à lide, na instância de origem.

Por conseguinte, ainda que a decisão em comento esteja sujeita a recurso de apelação sob o nº 0005299-91.1999.4.03.6104, a rigor o recorrente não possui qualquer provimento judicial em vigor que lhe reconheça a aventada imunidade nos termos do art. 195, § 7º da CF.

Da legislação aplicável.

No decorrer do período em que as contribuições previdenciárias em questão restaram inadimplidas, anos-calendário 2003 a 2007, vigia o art. 55 da Lei nº 8.212/91, cujo § 1º regravava que, salvo direito adquirido, o reconhecimento da isenção tinha que ser requerido pela entidade ao INSS, devendo o pedido ser instruído com documentos para demonstrar o cumprimento dos requisitos exigidos na lei. Vale trazer à colação as normas em referência:

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

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

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

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

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

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

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

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

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

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção

(...)

§6º A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição.

Mister mencionar que o entendimento de boa parte da doutrina e jurisprudência é o de que, embora o art. 14 do CTN possa ser considerado, por analogia, a lei complementar a que se refere o § 7º do art. 195 da CF, são válidos e em harmonia com os preceitos daquele artigo do CTN as disposições do art. 55 da Lei nº 8.212/91 tais como seus incisos III, IV e V, eis que meramente explicitam o conceito de entidade beneficente.

O contribuinte não demonstrou fazer jus a direito adquirido, valendo frisar, como bem lembrado no trecho supra transcrito de decisão judicial, que a mera detenção de CEBAS ou de reconhecimento como instituição de utilidade pública, no decorrer do período em questão, não o exime de comprovar o atendimento dos demais requisitos legais para a fruição das benesses fiscais, os quais são, consoante a simples leitura dos incisos do art. 55 da Lei nº 8.212/91 atesta, cumulativos.

Dessa feita, não socorre o autuado a tese de que a MP nº 446/08, por seus arts. 37 a 39, teria renovado sua condição de entidade imune, pois não havia recurso administrativo algum interposto por ele, ou pela Fazenda Pública, pendente junto ao Ministério de Previdência Social.

Pelo contrário, o que existia era decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social, datada de 14/2/2001 (fls. 146/152), negando-lhe definitivamente o pedido de isenção das contribuições previdenciárias patronais, tendo em vista fiscalização efetuada na entidade que apurou retirada de pró-labore, compra ou aluguel de imóveis e outras vantagens e benefícios a favor de seus diretores.

Ademais não há falar em retroatividade da Lei nº 12.101/09, no tocante aos seus aspectos materiais, por não se enquadrarem seus regramentos nas hipóteses contempladas no art. 106 do CTN, a saber, lei interpretativa ou penalidade.

Da distribuição do patrimônio, do desvio de finalidade, e do ato declaratório

Por não dissentir das bem postas razões da instância *a quo* sobre esses temas, peço a devida vênia para transcrevê-las para que passem a integrar a fundamentação deste voto:

Quanto à argumentação de inexistência de distribuição do patrimônio, o inciso I, do art. 14 do CTN dispôs sobre esse assunto que as entidades em questão não

distribuísem "qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a **qualquer título**" (sem grifo no original).

Ora, conforme descrito pela fiscalização em seu Relatório, o que ocorreu foi a transferência de recursos para empresas constituídas em nome dos seus próprios dirigentes, "sob a justificativa de prestarem pessoalmente serviços de assessorias e consultorias de altíssima rentabilidade, mas cuja necessidade e efetividade não ficou devidamente **comprovada**" (sem grifo no original).

A impugnante afirma que "foram contratos de prestação de serviços celebrados pelo impugnante para atividades típicas da entidade, com cobertura no seu estatuto social, realizados com empresas regularmente registradas, que apresentaram seus impostos em dia, com capacidade técnica para o que foram contratadas, realizando efetivamente os serviços oferecidos dentro de preços de mercado", juntando as fls. 668/676 os docs. de nº 19 e 20 para comprovar suas alegações. Alega que por esse motivo os fatos narrados não têm repercussão como desrespeito ao inciso I, do artigo 14 do CTN.

Entretanto, apenas a afirmação acima transcrita e os poucos documentos juntados não são elementos suficientes para neutralizar os argumentos da fiscalização, a qual analisou a contabilidade da entidade e demais documentos a ela relacionados. Ora, a impugnante poderia ter trazido aos autos a comprovação de que de fato não houve "remuneração de dirigente por atividade na mantida", mas sim contraprestação com pagamento "fora das atividades estatutárias", por meio de contratos celebrados, recibos de pagamento, etc, entretanto tal não ocorreu.

A Lei fala na impossibilidade de distribuição de patrimônio ou renda "a qualquer título", e a fiscalização observou que os serviços prestados no caso eram de altíssima rentabilidade, e que não ficou comprovada no procedimento fiscal a sua necessidade. Tão pouco agora essa situação se esclareceu apenas com a documentação juntada, relativa aos eventos realizados pelas prestadoras de serviço.

Além disso, a fiscalização observou ainda a seguinte situação: "aplicação em atividades que extrapolam os objetivos educacionais propostos, por sua vez, ocorreu na oferta abundante de crédito para outras empresas do grupo econômico que tem no Instituto Santa Cecília a sua principal fonte geradora de recursos, sendo que, nas transações com uma dessas empresas, a Associação Educacional Santa Cecília - uma escola de nível médio financeiramente deficitária - ficou evidenciado o papel de 'testa-de-ferro' por ela desempenhado para mediar empréstimos milionários que foram destinados para o clube de futebol (Santos Futebol Clube) ligado a um dirigente comum das instituições envolvidas (Sr. Marcelo Teixeira)".

Enfim, esta última situação também não foi esclarecida pela impugnante na sua defesa, tendo em vista que os documentos apresentados não comprovam que os elementos descritos pela fiscalização quanto aos valores de crédito ofertados para outras empresas são justificáveis ou encontram-se em patamares aceitáveis com relação a essas transações.

Portanto, quanto à distribuição de patrimônio e aplicação de recursos em objetivos não-institucionais como descrito pela fiscalização não houve presentemente a comprovação de sua inexistência.

Por outro lado, quanto "aos fatos levantados contra as empresas prestadoras de serviço, pelo fato de terem o mesmo contador, relativa ao endereço de funcionamento, a forma como distribuem lucro ou contratam seus profissionais, por óbvia imposição do princípio da entidade (qual seja, são pessoas jurídicas distintas

do ISESC), a impugnante não precisa fazer a defesa de tais instituições", não houve no Relatório Fiscal menção a estes questionamentos, pelo que se tornam inócuos.

Tendo em vista o que foi analisado, portanto, conclui-se que a argumentação apresentada sobre inexistência de distribuição de patrimônio não foi devidamente comprovada para ser acatada.

Alega a impugnante que não houve qualquer constatação pela fiscalização que a aplicação de recursos não tenha sido usado para manter o Instituto, que o empréstimo de dinheiro com remuneração a outras empresas nada mais é que investimento de recursos em troca de remuneração, e que não afetam a capacidade da impugnante de cumprir seus fins institucionais, ao contrário, criam fonte de recursos adicionais. Enfim, trata-se de uma forma inteligente e usual de financiamento dos fins institucionais do impugnante.

De fato, a idéia de empréstimo de dinheiro em troca de remuneração se trata de uma forma inteligente e usual de financiamento. Porém, para instituições financeiras, que têm como objeto este tipo de atividade, possuindo para isso toda uma estrutura profissional e contábil, que apesar do risco próprio do negócio praticado lhes assegura o retorno de seus investimentos, e não para instituições com objetivo de filantropia, que além de não terem autorização legal para tanto, essa atividade não faz parte de seu objeto social, e muito menos possuem qualquer estrutura desenvolvida para absorver eventuais perdas em razão do risco envolvido.

Assim, ainda que o dinheiro emprestado esteja retornando ao caixa da Instituição, não existe garantia de que isso continuará ocorrendo, e se houver descontinuidade do pagamento, a impugnante estará colocando em risco o cumprimento de sua finalidade estatutária, para a qual efetivamente foi constituída.

O artigo 9º, parágrafo único, do Estatuto Social da Instituição é claro inclusive quanto à impossibilidade desta situação, ao determinar que "O Instituto Superior de Educação Santa Cecília aplicará suas receitas, rendas, rendimentos ou eventual resultado operacional integralmente no território nacional, na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais". Ora, se a impugnante apura receitas, rendas ou rendimentos e os empresta para quem quer que seja, não importa que esse dinheiro retorne aos seus cofres, ele não foi aplicado no desenvolvimento de seus objetivos institucionais, os quais, conforme o próprio Estatuto, no seu parágrafo 3º, se limita a "atividades e extensão universitária pertinentes ao ensino geral, em todos os seus níveis".

Desta forma, há que se concordar com a fiscalização de que a oferta de crédito para outras empresas do grupo econômico extrapola os objetivos estatutários da impugnante.

Sem embargo de tal percuciente exposição, deve ser destacado que o ponto crucial a dar arrimo à exigência fiscal é que o contribuinte, em momento algum, teve sua condição de entidade imune reconhecida pela administração, e tampouco logrou êxito em obter tal reconhecimento, em sede de pronunciamento de caráter exauriente, perante o judiciário.

Nesse contexto, perdem todo sentido as arguições ventiladas quanto à necessidade de expedição de ato declaratório prévio para fins de suspender a imunidade do autuado, nos termos previstos no art. 32 da Lei nº 9.430/96, visto que não se suspender ou cancelar o que não se encontrava reconhecido ou vigente, nos termos da legislação de regência.

Do preenchimento da GFIP, e das contribuições referentes aos contribuintes individuais e às cooperativas de trabalho.

O contribuinte preencheu suas GFIP partindo do pressuposto de que seria entidade imune, porém a consulta sobre o tema efetuada pela Confederação das Santas Casas de Misericórdia, Hospitais e Entidades Filantrópicas, que pretensamente daria guarida a seu proceder, estabelece em, seus itens 3 e 4 justamente o contrário dessa premissa, ou seja, que no caso de a entidade estar discutindo judicialmente a obrigação de pagamento da parte patronal deve ela informar a GFIP de acordo com a legislação, e não conforme o que entende ser devido, até que sobrevenha decisão judicial definitiva que altere a obrigação.

Assim, sequer essa orientação administrativa não vinculante foi seguida, optando o recorrente por transmitir suas GFIP como se sua natureza de entidade imune tivesse sido reconhecida em definitivo, o que não ocorreu no particular, como visto anteriormente.

Quanto aos recolhimentos de contribuintes individuais e cooperativa de trabalho, a autoridade lançadora, considerando a não comprovação da aventada imunidade, meramente aplicou os ditames dos incisos III e IV do art. 22 da Lei 8.212/91, constituindo de ofício as contribuições previdenciárias neles previstas, a exclusivo e expresse cargo da empresa, não havendo, aliás, falar em solidariedade nesse aspecto, sob qualquer prisma, face à ausência de respaldo legal.

Sem embargo, é sabido que com a publicação em 25/2/2015 do acórdão exarado pelo STF no RE nº 595.838/SP, restou firmada a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, dispositivo que serviu de lastro à autuação referente aos serviços prestados por cooperados intermediados por cooperativa de trabalho.

Tal decisão judicial, tomada conforme o rito estabelecido no art. 543-B do CPC então vigente (repercussão geral), é de observância obrigatória por este Colegiado, por força do § 2º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF - Portaria MF nº 343/15).

Não bastasse, merece destaque o fato de que a Resolução do Senado nº 10, de 30/3/2016 (DOU 31/3/2016), suspendeu a execução do dispositivo em comento, nos seguintes termos:

RESOLUÇÃO Nº 10, DE 2016

Suspende, nos termos do art. 52, inciso X, da Constituição Federal, a execução do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

O Senado Federal resolve:

Art. 1º É suspensa, nos termos do art. 52, inciso X, da Constituição Federal, a execução do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, declarado inconstitucional por decisão definitiva proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 595.838.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Senado Federal, em 30 de março de 2016

Diante disso, cumpre excluir do lançamento o crédito atinente ao levantamento COO - cooperativa de trabalho.

Da alíquota do RAT e da aferição indireta.

No tocante a essas questões, considero terem elas sido adequadamente abordadas pela DRJ/CPS, motivo pelo qual peço mais uma vez a permissão para transcrever as razões então vertidas em sua essência, evitando tautologia:

Com relação à argumentação de não haver motivação para o lançamento das contribuições para o financiamento dos benefícios previdenciários aos trabalhadores empregados decorrentes dos Riscos Ambientais do Trabalho — RAT, pela análise das informações dadas pela própria impugnante nas GFIP's por ela elaboradas relativas ao período levantado, constata-se que o empregado mencionado pela fiscalização como sujeito a base adicional do RAT no anexo "Relatório de Lançamentos — RL", Sr. Gilmar Alcântara, consta nessas guias como sujeito a ocorrência 4, que de acordo com a tabela de ocorrências do programa Sefip é descrita como "Exposição a agente nocivo (aposentadoria especial aos 25 anos de trabalho)".

Portanto, a fiscalização nada mais fez do que acatar o que a própria impugnante declarou nas GFIP' s das competências lançadas, nos termos do § 2º e inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/1991 .

Então o procedimento fiscal seguiu a legislação pertinente, efetuando o lançamento com base na declaração feita pela impugnante, a qual inclusive tem todos os elementos para fazer o devido enquadramento de seus empregados quanto ao tipo de trabalho por eles efetuados, para fins de riscos acidentários.

Quanto à discussão sobre ausência de motivação para descaracterização de autônomos, professores que prestaram serviço sem vínculo com a impugnante, e sobre uso indevido da aferição indireta, este argumento não possui embasamento, na medida em que não houve na presente autuação nem este tipo de levantamento, de caracterização de empregado, nem tampouco o uso da aferição indireta.

O levantamento atinente aos professores de pós-graduação foi assim descrito pela fiscalização:

PG- PÓS GRADUAÇÃO CONTRIB INDIV, relativo ao pagamento de remunerações aos segurados contribuintes individuais, professores contratados para ministrar aulas em cursos de pós-graduação, omitidos nas Folhas de Pagamento e em GFIP.

Como se observa da descrição do levantamento relativo aos professores dos cursos de pós graduação, eles são identificados como contribuintes individuais, e se verificarmos o anexo "DD — Discriminativo do Débito", a alíquota aplicada sobre esse levantamento é de apenas 20%, o que significa que de fato ele se refere apenas a contribuintes individuais, e não a segurados empregados, como erroneamente visualizou a impugnante.

Destaque-se inclusive que houve autuação pela omissão nas Folhas de Pagamento e também nas GFIP's, dos segurados contribuintes individuais, professores contratados como autônomos, de acordo com os Recibos de Pagamento e registros contábeis, conforme o Auto de Infração DEBCAD 37.222.354-0 (COMPROT 15983.000930/2009-61).

E quanto a aferição indireta, esse procedimento não foi utilizado pela fiscalização, pois as bases de cálculo do lançamento de contribuintes individuais,

Processo nº 15983.000938/2009-27
Acórdão n.º 2402-005.348

S2-C4T2
Fl. 115

conforme descrito no item 35 do Relatório Fiscal, "correspondem aos valores brutos das remunerações a eles pagas ou creditadas por serviços prestados, sendo a apuração feita nas folhas de pagamento em que se encontram registrados, nos Recibos de Pagamento de Autônomos — RPAs e na escrituração contábil".

Portanto, indevido o argumento desenvolvido sobre descaracterização de autônomos e aferição indireta.

Ante o exposto, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, para fins de que seja excluído do lançamento somente o crédito tributário relativo ao levantamento COO - cooperativa de trabalho.

Ronnie Soares Anderson.