



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15983.720083/2019-26
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.476 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de março de 2024
Recorrente INSTITUTO DE CIENCIA E EDUCACAO DE SAO PAULO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

CEBAS. NATUREZA DECLARATÓRIA. ENUNCIADO 612 DO STJ. EFEITOS "EX TUNC".

Conforme precedente consolidado do STJ, expresso no enunciado da súmula nº 612, aponta que "o certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade".

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 02.

As alegações alicerçadas na suposta inconstitucionalidade da norma esbarram no verbete sumular de nº 2 do CARF.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA NÃO CONFIGURADA.

O artigo 135, III, do CTN responsabiliza os administradores por atos por eles praticados em excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

Para que se possa ter como caracterizada tal hipótese é imprescindível que a autoridade lançadora individualize a conduta praticada pelo administrador.

Ausente tal identificação, por descrição insuficiente no auto de infração, é de ser excluída a responsabilidade.

MULTA QUALIFICADA. NÃO APLICAÇÃO. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA CARF Nº 14.

A simples apuração de omissão fatos geradores de contribuição previdenciária em GFIP por si só não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações de ilegalidades e inconstitucionalidades, e, na parte conhecida, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar a responsabilidade solidária do diretor-presidente, e para afastar a qualificação da multa, reduzindo-a ao piso legal, exceto em relação à infração com descrição de apropriação indébita, vencido o Conselheiro Eduardo Augusto Marcondes de Freitas (relator original), que negava provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva. Julgamento iniciado em outubro de 2023. Designada redatora ad hoc a conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva. Não participou do julgamento o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, prevalecendo o voto proferido pelo relator original, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva- Redatora ad hoc

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, João Ricardo Fahrion Nuske, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Thiago Buschinelli Sorrentino e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Na condição de redatora *ad hoc*, transcrevo o relatório elaborado pelo conselheiro Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Relator:

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 39 e segs.) interposto nos autos do processo nº 15983.720083/2019-26, em face do Acórdão nº **01-37.340** (fls. 273 e segs.), julgado pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (DRJ/BEL), em sessão realizada em 22 de novembro de 2019, no qual os membros daquele colegiado entenderam, por unanimidade de votos, julgar a Impugnação da Interessada improcedente e pela manutenção integral dos créditos tributários e manter como sujeito passivo solidário o Sr. José Fernando Pinto da Costa, de acordo com os fundamentos nele constantes.

Do lançamento fiscal e Impugnação

O lançamento e sua impugnação foram bem reportados pela primeira instância, pelo que passo a adotar o relatório daquele julgado:

Trata-se de Impugnação em resistência aos Autos de Infração, abaixo discriminados, lavrados em face do Interessado, já qualificado nos autos, em procedimento de verificação do cumprimento de obrigações tributárias relativas às Contribuições Previdenciárias e de Terceiros (destinadas para outras entidades e fundos).

- Auto de Infração referente às Contribuições Previdenciárias e GILRAT, no montante de R\$ 78.123.190,37, já incluídos juros de mora e multa de ofício proporcional.

- Auto de Infração relativo às Contribuições Sociais devidas a Terceiros, outras entidades e fundos (SESC, INCRA, Salário Educação e SEBRAE) no valor total de R\$ 15.973.028,35, com juros de mora e multa de ofício proporcional.

Notícia o Relatório Fiscal, constante no Termo de Verificação Fiscal e Encerramento Parcial, fls. 43/71, que:

A Empresa passou a se auto-intitular isenta a partir de janeiro de 2018, ao informar nas GFIP o código FPAS 639 - Isenção Previdenciária, da matriz e das filiais 0002, 0003, 0005 e 0008.

"Com a mudança nas declarações (do FPAS 574 para 639), os valores relativos à base de cálculo, o chamado salário de contribuição, estão declarados, porém, com a informação de FPAS 639 o sistema calcula apenas o desconto dos segurados como devidos. A parte Patronal, a contribuição sobre o RAT e sobre os Terceiros (sistema "S") deixam de serem passíveis de cobrança administrativa".

O Interessado foi intimado e reintimado para apresentação de documentos, em resposta apresentou alguns documentos e em relação a outros, declarou que não possuía a documentação para o período solicitado, fl. 49.

Relata que do exame da escrituração contábil foram encontrados valores pagos a título de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos, a entidades que mantêm equipe de futebol profissional, não declarados em GFIP.

Por não atender aos requisitos para a imunidade tributária/isenção, foram lançados os valores declarados em GFIP, no ano de 2018, da parte patronal e de terceiros.

Também foram lançados os valores pagos a título de patrocínio e/ou publicidade, anos de 2017 e 2018, conforme dados contábeis e contratos apresentados, valores esses não declarados em GFIP.

O Contribuinte não apresentou o CEBAS. Em respostas às intimações o Interessado declarou não dispor deste documento, o que foi confirmado em consulta na internet em sítio do governo, fls. 59/60.

O Interessado deixou de cumprir o requisito previsto no art. 29, VII, da Lei nº 12.101/2009, uma vez que descumpriu obrigação acessória ao não declarar em GFIP pagamentos a título de patrocínio/publicidade a entidades que mantêm equipe de futebol profissional, Clube de Regatas do Flamengo e Sport Club Corinthians Paulista, conforme análise de contratos e da contabilidade.

A retenção do percentual de 5% sobre os valores brutos repassados a título de patrocínio, de responsabilidade do Interessado, foi efetuado, conforme demonstram os lançamentos contábeis, porém não foram recolhidos em GPS5.

A base de cálculo das Contribuições incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais foi extraída das próprias GFIP transmitidas pelo Interessado no código FPAS 639.

Foi atribuída responsabilidade tributária passiva solidária a José Fernando Pinto da Costa, diretor presidente do Instituto.

O Instituto de Ciência e Educação de São Paulo e o sujeito passivo solidário José Fernando Pinto da Costa, devidamente citados, por meio de sua advogada, impugnam, fls. 213/237, os Autos de Infração, com base nos argumentos a seguir relatados.

A Impugnação é tempestiva.

O Termo de Verificação Fiscal informa que a ação fiscal teve origem quando o Interessado passou a utilizar o código 639, entidades isentas/imunes. No entanto, a fiscalização atingiu anos anteriores, desde 2015.

Aduz que o Interessado é uma associação civil, sem fins lucrativos, de caráter filantrópico, tampouco remunera os membros da Diretoria e do Conselho Fiscal, portanto, está apto a gozar da imunidade prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal. Os requisitos para o gozo da imunidade foram estabelecidos, inicialmente, pelo art. 55 da Lei 8.212/91, posteriormente revogado pelo art. 29 da Lei 12.101/00.

Assevera que o STF no RE nº 566.622, em sede de repercussão geral, ao apreciar a inconstitucionalidade dos requisitos previstos pelo art. 55 da Lei 8.212/91, reconheceu que os requisitos para o gozo de imunidade devem estar previstos em lei complementar.

"A Administração Pública não pode se escusar de observar a inconstitucionalidade declarada por meio de Repercussão Geral, diante de seus efeitos vinculantes erga omnes, que, nos termos do art. 1.040, cumulado com o art. 1.035, §11, do Código de Processo Civil, têm início no momento da publicação da ata da repercussão geral, que vale como acórdão"

Em consonância com o entendimento do STF, exarado em agosto de 2017, o Interessado modificou o FPAS em 2018, para se considerar imune, de acordo com o art. 24 da LINDB.

Assim, uma vez declarados inconstitucionais os requisitos previstos na Lei Ordinária nº 12.101/09, o gozo da imunidade depende apenas dos requisitos previstos no art. 14 do CTN. A autoridade fiscal só poderia afastar a imunidade do Impugnante se houvesse desrespeito ao rol previsto no CTN e não nos requisitos estabelecidos no art. 29 da Lei 12.101/09.

Dessa forma não justifica afastar a imunidade por ausência de CEBAS, já que não é documento imposto pelo CTN. Tampouco a não entrega da ECF de 2016 e 2017 quando a imunidade diz respeito a 2018. Portanto, não há como afastar a imunidade, pois não restou comprovado descumprimento aos requisitos previstos no art. 14 do CTN.

Se eventualmente não for reconhecida a imunidade do Impugnante, requer o reconhecimento que a ação do Impugnante foi norteada pela Tese nº 32 - Repercussão Geral.

Ou seja, não pode ser considerada um ato ilícito nos termos dos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64.

Portanto, não se justifica a manutenção da multa qualificada no percentual de 150%.

Em relação às retenções sobre o patrocínio de clubes de futebol profissional, salienta que a regra contida no art. 22, § 9º, da Lei 8.212/91 "não se refere à responsabilidade do contribuinte no recolhimento do tributo, mas da fonte de reter o valor a título de antecipação do pagamento do tributo".

Aduz que não basta a análise dos contratos, deveria a autoridade fiscal ter analisado a contabilidade e as guias de recolhimento.

O contrato não foi integralmente cumprido, por isso foi contabilizado apenas os valores efetivamente pagos pelo Impugnante, portanto, não há que se falar em não pagamento ou em apropriação indébita.

“Ainda que fossem devidas as referidas exações”, a sua apuração está equivocada, pois a base de cálculo a ser utilizada não seria o valor integral da parcela, mas sim os valores líquidos, conforme disposições contratuais, fl. 221.

Assevera que a fiscalização não demonstrou a ausência de GFIP e GPS, código 779, que poderia ser pesquisadas no sistema Sinal 8 (oito).

No que tange aos valores que não tiveram retenção, ou que não foram pagos, a Impugnante não é o contribuinte, apenas antecipa o recolhimento dos respectivos valores, entende-se que sua responsabilidade cessa a partir do encerramento do período de apuração do contribuinte (clube de futebol), tal entendimento se embasa na interpretação sistemática do Parecer Cosit nº 1/2002.

Reconhecer que o estabelecido no art. 22, § 9º, da Lei 8.212/91 trata de transferência da responsabilidade do clube de futebol para o Impugnante resulta na necessidade de reconhecer como indevida a Contribuição Previdenciária, uma vez que o Impugnante é entidade imune, nos termos do art. 195, § 7º, da Constituição Federal, combinado com o art. 14 do CTN.

A Imunidade do Impugnante afasta o lançamento tributário para Terceiros.

O Salário Educação não encontra amparo na Constituição Federal. A Lei 9.424/96, que instituiu esta Contribuição, ofendeu o princípio da legalidade, pois deixou a cargo do Poder Executivo a forma de cobrança do Salário Educação.

É ilegal a cobrança das Contribuições para o SESC e SEBRAE de estabelecimentos não comerciais. Outro contribuinte autorizado a pagar essas contribuições são os empregadores que possuam empregados segurados no Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Comerciantes.

O Decreto-Lei nº 9.853/46 deixa claro que tais contribuições devem ser suportadas por estabelecimentos comerciais, que não é a atividade da Impugnante.

Observa que o sujeito passivo das contribuições para o SESC e SEBRAE deve exercer atividade comercial listada no quadro anexo ao art. 577 da CLT8.

Para que a empresa prestadora de serviço seja contribuinte dessas contribuições deve estar vinculada à Confederação Nacional do Comércio.

O Impugnante não é micro ou pequena empresa, logo, “não há como o INSS cobrar dele a contribuição para o SEBRAE”, que é tributo vinculado, não atingindo as instituições que não se beneficiam de tal recolhimento, tampouco é vinculado à Confederação Nacional do Comércio.

Sustenta a impossibilidade de cobrança da contribuição ao INCRA pelas instituições prestadoras de serviços de educação, pois não pratica nenhuma das atividades elencadas na legislação.

Alternativa requer que a multa qualificada seja afastada, já que não foi comprovado o dolo do Interessado e do Sr. José Fernando, que caracterizassem sonegação. A declaração dos valores afasta a possibilidade de dolo, teve como intuito fazer valer direito reconhecido pelo STF e pela Constituição Federal.

Eventual apropriação indébita não é hipótese de aplicação da multa qualificada. Ademais o lançamento foi realizado com base em uma presunção de que teriam sido pagos valores acordados por meio de contratos de patrocínio a clubes de futebol profissional, “caso tivessem sido apurados os fatos, verificar-se-ia a existência de pagamentos para os valores retidos”.

O Impugnante advoga a ausência de responsabilidade do Diretor Presidente, Sr. José Fernando, “uma vez que não houve sonegação ou qualquer outro ilícito que ensejasse sua responsabilidade pessoal”.

Não cabe a responsabilidade por interesse comum, previsto no art. 124, I, do CTN, pois “o interesse comum a que alude o dispositivo tributário exige autêntico interesse jurídico do imputado, que deve ter participação efetiva no ato ou fato que caracteriza o fato *gerador da obrigação tributária*”. No caso, o Diretor não é remunerado, não haveria qualquer interesse, nem mesmo econômico, em dissimular o direito à imunidade. A alteração do FPAS decorreu de decisão do STF em prol das associações filantrópicas.

Defende que também não cabe a aplicação do art. 135, III, pois “é essencial que se encontrem demonstrados, in concreto, os pressupostos jurídicos necessários à verificação da norma de responsabilidade dos representantes da pessoa jurídica de direito privado”.

Alega que também não se aplica o art. 137 do CTN, pela inexistência de crime, já que os atos praticados decorreram do exercício regular de administração. Utilizar o FPAS de entidade isenta é resultado de decisão proferida em sede de Repercussão Geral.

Tampouco há provas da ocorrência de apropriação indébita.

Requer:

- “A extinção dos autos de infração relativos às contribuições previdenciárias”.
- Nulidade do lançamento, por falta de comprovação sobre as supostas retenções realizadas e não pagas;
- Reconhecimento dos pagamentos realizados e para os meses em que não houve recolhimento, seja afastada a responsabilidade da fonte, nos termos do Parecer Cosit nº 1/2002;
- Se entender que a retenção é de responsabilidade do contribuinte, requer a extinção da contribuição em razão de ser beneficiária de imunidade;
- Seja afastada a multa de 150% e cancelamento da Representação Fiscal para fins Penais.
- Juntada posterior de documentação suplementar e realização de diligência “mediante a qual se comprovará seu direito”.

É o Relatório.

Do Acórdão de Impugnação

A impugnação não foi acolhida pela primeira instância, conforme bem sintetizado na ementa a seguir transcrita, que bem sintetiza e delimita as matérias deliberadas e decididas pelo D. Colegiado de piso:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

IMUNIDADE. ASSOCIAÇÃO CIVIL DE CARÁTER FILANTRÓPICO. CRITÉRIOS. LEI COMPLEMENTAR. LEI ORDINÁRIA. DEBATE INCONCLUSO. MULTA QUALIFICADA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

O fato de abraçar um determinado entendimento jurídico não autoriza o sujeito passivo praticá-lo à margem da lei ou de decisão judicial transitada em julgado.

Os critérios estabelecidos no art. 29 da Lei 12.101/09 - em complemento aos requisitos estabelecidos no art. 14 do CTN - permanecem hígidos, vigentes e eficazes para todas entidades beneficentes de assistência social, até que sobrevenha, eventualmente, decisão do STF, transitada em julgado, retirando do mundo jurídico o art. 29 da Lei 12.101/09. A decisão consciente, apressada e desacompanhada de medidas juridicamente regradas, como o depósito do montante integral das contribuições, resultou no retardamento do conhecimento por parte do Fisco da ocorrência de fatos geradores de obrigações tributárias, principais e acessórias, situação que subsume à hipótese legal de qualificação da multa e manutenção do Diretor Presidente como responsável solidário.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL. JULGADOR ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. LIMITAÇÃO.

O julgador de litígios administrativos fiscais, no âmbito da Administração Tributária Federal, não recebeu autorização de nenhuma norma jurídica brasileira para decidir sobre a ilegalidade ou inconstitucionalidade de normas que, eventualmente, fundamentaram a confecção de determinado lançamento tributário. A opção do sistema jurídico pátrio foi de subtrair competência para o julgador administrativo negar vigência a determinado dispositivo normativo sob a alegação de inconstitucionalidade ou ilegalidade. Esta atribuição foi reservada ao poder judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O voto condutor, orientador da decisão de piso, assim dispôs:

A Impugnação reúne os requisitos de admissibilidade expressos nos artigos 15 e 16 do Decreto 70.235/72, portanto, dela conheço. Observa-se que a Impugnação é conjunta, do Interessado e do sujeito passivo solidário, José Fernando Pinto da Costa, ambos representados por sua Advogada, que assina eletronicamente a Impugnação e anexa às devidas procurações.

O Impugnante requer a nulidade do lançamento por falta de comprovação sobre supostas retenções realizadas e não pagas. Essa alegação e outras conexas serão analisadas em sede de mérito, pois com ele se confundem. No vertente caso, não há que se falar em nulidade, pois os atos administrativos foram realizados por agente competente, Auditor Fiscal da Receita Federal, e sem preterição ao direito de defesa - art. 59 do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972.

Parte substancial dos Autos de Infração decorreu da opção do Interessado, em 2018, em informar nas GFIP o código FPAS 639 - Isenção Previdenciária, da matriz e das filiais 0002, 0003, 0005 e 0008, em substituição ao código FPAS 574.

A autoridade fiscal entendeu que o Impugnante não atendeu aos requisitos para o gozo de imunidade tributária/isenção, uma vez que não apresentou o CEBAS e descumpriu obrigação acessória ao não declarar em GFIP pagamentos a título de patrocínio/publicidade a entidades que mantém equipe de futebol profissional, Clube de Regatas do Flamengo e Sport Club Corinthians Paulista.

O Interessado confirma, na Impugnação, o que já tinha informado durante a ação fiscal, que não possuía CEBAS. No entanto, em seu entender, isso não obstar o gozo da imunidade, pois é uma associação civil, sem fins lucrativos, de caráter filantrópico e cumpre os requisitos estampados no art. 14 do CTN. Assim, não poderia a autoridade fiscal afastar a imunidade com base no art. 29 da Lei Ordinária 12.101, de 27 de

novembro de 2009, pois as condições para o usufruto da imunidade é matéria reservada à lei complementar.

Observa-se, no caso em tela, que o Interessado se apressou ao se declarar imune, à margem dos procedimentos estabelecidos na Lei 12.101/09, no que diz respeito à Imunidade de entidades beneficentes de assistência social. Esta Lei permanece hígida, vigente e eficaz, surtindo os efeitos para todas as entidades beneficentes.

A resistência do Impugnante tem como lastro Acórdão não transitado em julgado, proferido pelo STF no âmbito do RE 566.622, que discute se o art. 55 da Lei Ordinária 8.212/91 poderia estabelecer procedimentos para o gozo de imunidade, em complemento ou em detrimento da competência reservada à lei complementar no Sistema Tributário Nacional.

O art. 55 da Lei Ordinária 8.212/91 foi revogado em novembro de 2008 pela Medida Provisória nº 446, mas o debate em torno da reserva da lei complementar para instituir requisitos para a concessão de imunidade tributária as entidades beneficentes de assistência social continua em curso.

Em 11 de setembro de 2019 o julgamento dos Embargos no RE 566.622 foi suspenso, nesses termos:

Decisão: Apregoado para julgamento em conjunto com os embargos de declaração nas ADI 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621. Após o pedido de vista dos autos nesses embargos de declaração nas ações diretas de inconstitucionalidade, o julgamento destes embargos no recurso extraordinário foi suspenso. Ausente, justificadamente, o Ministro Roberto Barroso. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 11.9.2019.

Observa-se a existência de embargos em relação a outras ADI também estava em pauta. Inclusive há julgamento favorável à definição por lei ordinária de procedimentos de certificação, fiscalização e controle administrativo, ADI 2.028 (apenas as ADI 2.036, 2.228 e 2.621). Ementa:

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 §§ 1C 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: 1. "[...] fica evidenciado que (a) entidade beneficente 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 beneficente 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 beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem 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. (destacou-se)

Portanto, resta evidente que esse debate jurídico ainda não se encerrou, sem nenhuma ofensa a LINDB. O fato de o contribuinte discordar juridicamente da incidência de determinado tributo não autoriza ao discordante deixar de cumprir suas obrigações tributárias principais e acessórias estabelecidas na legislação tributária. Os procedimentos discordantes também devem obedecer ao regime jurídico vigente: “a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue” – art. 2º da LINDB ou que sobrevenha decisão judicial transitada em julgado, favorável ao contribuinte, o que ainda não aconteceu em relação à Lei 12.101/09. Inclusive não foram produzidos argumentos nem provas de que, eventualmente, ocorreu o depósito do montante integral das Contribuições Previdenciárias e de Terceiros. Simplesmente, por discordar juridicamente dos requisitos estabelecidos no art. 29 da Lei 12.101/09, declarou-se imune, à margem desta Lei, e deixou de pagar as Contribuições, agora, litigiosas.

Além da ausência do CEBAS, fato incontroverso nos autos, também afirma o Relatório Fiscal que o Interessado deixou de cumprir o requisito previsto no art. 29, VII, da Lei nº 12.101/2009, uma vez que descumpriu obrigação acessória ao não declarar em GFIP pagamentos a título de patrocínio/publicidade a entidades que mantém equipe de futebol profissional, Clube de Regatas do Flamengo e Sport Club Corinthians Paulista, conforme análise de contratos e da contabilidade.

No que diz respeito à ausência de declaração das retenções, a resistência do Impugnante concentra-se em duas frentes, a primeira na desqualificação da competência da Lei 12.101/09 para estabelecer critérios procedimentais para o gozo de imunidade, tese não acatada neste voto. A segunda, em negar que ocorreu omissão em parte do pagamento a título de patrocínio/publicidade a entidades que mantém equipe de futebol profissional: “*foram* recolhidos, sim, os respectivos montantes para os valores efetivamente *pagos e nos quais houve retenção*”, só não afirma que foram declaradas. No momento, tem-se que se foi, eventualmente, realizado o pagamento, obrigação principal, total ou parcial, e efetuada retenção, como afirma o Impugnante, deveria ter sido declarado em GFIP, como não foi feito, caracteriza-se descumprimento de obrigação acessória. Ademais, o Impugnante não produz provas relacionados ao cumprimento da obrigação acessória de declarar os valores pagos a título patrocínio/publicidade a entidades que mantém equipe de futebol profissional, essas provas deveriam ser produzidas por ocasião da Impugnação. Observa-se que os lançamentos referentes ao não cumprimento de requisitos para o gozo da imunidade estão adstritos ao ano de 2018.

No que diz respeito ao protesto pela juntada de provas *a posteriori*, chama-se atenção para o risco da preclusão, pois o Decreto 70.235, de 06 de março de 1972 prevê a concentração dos atos probatórios em momentos processuais próprios, conforme se depreende do exame do inciso III do art. 16 da Norma Geral do Processo Administrativo Fiscal:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas que possuir**.

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

(destacou-se)

As regras de direito, expostas acima, são claras: a Interessada pode apresentar provas após a protocolização da Impugnação desde que sua situação se enquadre em uma das três alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/7211.

Tampouco cabe converter, no caso em tela, o julgamento em diligência, uma vez que as diligências não devem ser utilizadas para inverter o ônus da prova, que no presente caso, é do Impugnante. Se o Interessado discorda dos valores lançados com base em contratos e na contabilidade do próprio contribuinte, cabe a este demonstrar que os valores pagos são diferentes dos valores lançados. Se afirma que recolheu os valores retidos, é seu ônus carrear aos autos essas provas. Se afirma que o contrato foi interrompido, deve carrear aos autos demonstração do distrato ou provar por outras formas admitidas em direito. Inclusive os dados relatados nas tabelas constantes na folha 62 se posicionam em sentido contrário à argumentação do Impugnante, que fala em interrupção dos contratos, quando a tabela demonstra que a falta de escrituração se concentra nos primeiros meses dos anos de 2017 e 2018. Portanto, desnecessária a realização de diligência, nos termos do § 1º, c/c inciso IV do art. 16 do Decreto 70.235/72.

Outra particularidade, digna de nota, na província do Processo Administrativo Fiscal Federal – PAF diz respeito à vinculação dos julgadores de 1ª Instância, DRJ12, às normas constitucionais, legais e infralegais, conforme art. 7º, V, da Portaria Ministério da Fazenda nº 341/2011 e inciso III do art. 116 da Lei 8.112/90. Em outro dizer, os Julgadores de litígios fiscais, no território administrativo, não podem afastar normas sobre a justificativa de inconstitucionalidade, consoante a dicção do art. 26-A do Decreto 70.235/72 e da Súmula CARF nº 2.

Nessa mesma frequência, importa consignar que as decisões judiciais transitadas em julgado, proferidas pelo STF e STJ, no rito de repercussão geral ou recursos repetitivos, só serão aplicadas no âmbito da 1ª Instância do PAF após pronunciamento da PGFN14, nos termos do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de janeiro de 2014.

Nesse contexto normativo e fático, mantêm-se, integralmente, os lançamentos tributários resultantes do descumprimento dos requisitos estabelecidos no art. 29 da Lei 12.101/09, complementares ao estabelecido no art. 14 do CTN, para o gozo de imunidade tributária: Ausência do CEBAS e pela não declaração em GFIP de pagamentos a título de patrocínio/publicidade a entidades que mantém equipe de futebol profissional.

Transcreve-se abaixo a base legal da responsabilidade do Interessado na retenção e recolhimento do percentual de 5% sobre os valores pagos a título de patrocínio/publicidade a entidades que mantém equipe de futebol profissional.

LEI 8.212/91

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

6º A contribuição empresarial da associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional destinada à Seguridade Social, em substituição à prevista nos incisos I e II deste artigo, corresponde a cinco por cento da receita bruta, decorrente dos espetáculos desportivos de que participem em todo território nacional em qualquer modalidade desportiva, inclusive jogos internacionais, e de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e de transmissão de espetáculos desportivos. (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

§ 9º No caso de a associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional receber recursos de empresa ou entidade, a título de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos, esta última ficará com a responsabilidade de reter e recolher o percentual de cinco por cento da receita bruta decorrente do evento, **inadmitida qualquer dedução**, no prazo estabelecido na alínea "b", inciso I, do art. 30 desta Lei. (destacou-se)

O Impugnante sustenta que a regra contida no art. 22, § 9º, da Lei 8.212/91 “não se refere à responsabilidade do contribuinte no recolhimento do tributo, mas da fonte de reter o valor a título de antecipação do pagamento do tributo”. Esta obrigação contida no § 9º é expressa, a responsabilidade da empresa ou entidade é “reter e recolher”, não teria sentido reter e não recolher, e como dever instrumental, declarar os valores em GFIP - Lei 8.212/91, art. 32, IV.

Entende o Impugnante que sua responsabilidade em fazer a retenção e antecipar os recolhimentos cessa a partir do encerramento do período de apuração do contribuinte (clube de futebol) e para sustentar essa tese evoca o Parecer Cosit nº 1/2002. Ocorre que em matéria tributária a analogia é técnica de integração, utilizada quando há um vazio normativo, que não acontece no presente caso. O Parecer Cosit nº 1/2002 versa sobre o IRRF e o presente litígio está circunscrito às Contribuições Previdenciárias e de Terceiros, com um regime jurídico específico, regido por legislação específica. Deveria sim o Interessado ter retido, recolhido e declarado os recursos pagos a título de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda, conforme norma contida no art. 22, § 9º, da Lei 8.212/91.

Também se insurge contra a base de cálculo desta parte do lançamento, pois, em seu entender a base de cálculo seria os valores líquidos, conforme disposições contratuais. Pondera-se, que na seara tributária, as disposições contratuais não prevalece sobre as determinações legais. Assim como a literalidade do § 9º contempla a expressão “inadmitida qualquer dedução” sobre a receita bruta decorrente do evento, também aqui, os valores pagos a “a título de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda” compõem a base de cálculo. Portanto, o valor pago aos clubes que mantêm equipe de futebol profissional é a base de cálculo. Se na contabilidade do Interessado consta que foi pago o valor R\$ 200.000,00 - em determinada competência - a base de cálculo é R\$ 200.000,00, fl. 62, e sobre este valor pago deve incidir a alíquota de 5% (cinco por cento) – art. 22, § 9º da Lei 8.212/91.

Consta no Relatório Fiscal, fl. 62, que: “na conta contábil ‘nº 3.2.1.07.000002 – DESPESA COM PATROCÍNIO’ [ANEXO II – Razão com contrapartida, no valor total de R\$ 4.050.000,00, (ano 2017) e no valor total de R\$ 2.960.000,00, (ano 2018)]”, a discordância de valores constantes da própria contabilidade do Interessado, deve se fazer acompanhar de provas e até mesmo de demonstração de que a contabilidade foi retificada. Se o Impugnante argumenta que o contrato não foi integralmente cumprido, é preciso fazer prova da ocorrência do distrato, do pagamento ou exigência das cláusulas penais ou utilizar outros meios de provas admitidos no Direito para comprovar sua alegação, pois, argumentações desacompanhadas de provas específicas, hábeis e

idôneas, não têm o condão de alterar o lançamento tributário, ainda na fase litigiosa em que as provas são produzidas para afetar a livre convicção motivada dos julgadores, conforme inteligência do art. 29 do Decreto 70.235/7216.

Aduz o Interessado que as Contribuições Previdenciárias são indevidas uma vez que o Impugnante é entidade imune. Como visto ao norte, o entendimento exarado neste voto foi de não reconhecer a imunidade tributária para o ano de 2018, quando a impugnante se declara imune - código FPAS 639. Em relação ao ano de 2017 nem mesmo o contribuinte se declara imune em suas GFIP, já que informa em GFIP o código FPAS 574. Esta realidade abarca tanto as Contribuições Previdenciárias como a destinadas a Terceiros.

O Impugnante defende a inconstitucionalidade e ilegalidade das Contribuições destinadas a Terceiros (Salário Educação, SESC, SEBRAE e INCRA). O debate sobre a inconstitucionalidade e ilegalidade dessas Contribuições, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, é improfícuo, pois os julgadores administrativos de litígios fiscais não podem afastar normas sob o fundamento de inconstitucionalidade, consoante a dicção do art. 26-A do Decreto 70.235/72:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Da mesma forma, o CARF também "não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária", como se depreende da Súmula CARF nº 2.

Conforme a miríade de normas citadas ao norte - com destaque para a contida no art. 7º, V, da Portaria Ministério da Fazenda nº 341/2011 e inciso III do art. 116 da Lei 8.112/90 - o julgador administrativo permanece vinculado às normas, inclusive as que fundamentam o presente lançamento das Contribuições destinadas a Terceiros (SESC, INCRA, Salário Educação e SEBRAE). Em outro giro, falece de competência o Julgador Administrativo de litígios fiscais em afastar a Lei 9.424/96 por suposta ofensa ao princípio da legalidade, à Constituição Federal ou a sua regulamentação por ato infralegal, tampouco tem competência para incluir ou excluir eventuais contribuintes da incidência de contribuições de Terceiros. Da mesma forma, não tem competência o Julgador Administrativo para contrariar decisões tomadas pelo STF ou STJ sobre a incidência das Contribuições ao SEBRAE e ao INCRA. Com vênias pela repetição, o Processo Administrativo Fiscal não é o espaço apropriado para debate sobre inconstitucionalidades e ilegalidades de atos normativos, esta competência foi atribuída ao Poder Judiciário.

Em relação à qualificação da multa, tem-se presente os elementos que subsume a situação fática do Interessado ao previsto no art. 44, I, § 1º, da Lei 9.430/96. Não se pode negar que a alteração na GFIP do FPAS 574 para 639 foi uma opção consciente, tal fato alterou substancialmente a relação jurídica tributária entre o Interessado e a Fazenda Pública Federal, saiu de uma posição tributável para uma posição não tributável, imune condicionada, sem cumprir os requisitos estabelecidos na Lei nº 12.101/2009, como a exigência de usual certificação, CEBAS, e o cumprimento de obrigação acessória. Certamente que o fato de divergir da competência de lei ordinária em estabelecer procedimentos relacionados à imunidade, em detalhamento à lei complementar, não o autoriza a deixar de pagar impostos e contribuições para a seguridade social, à margem da Lei nº 12.101/2009 com a eficácia hígida durante todo o ano de 2018, e até o momento em que este voto é proferido.

O Impugnante menciona o RE nº 566.622, que tem por objeto o art. 55 da Lei 8.212/91, no entanto, como visto, o debate no âmbito desta ação ainda não encerrou, não ocorreu o trânsito em julgado ou até mesmo eventual modulação.

Tem-se, portanto, uma ação consciente do Interessado, contrária à Lei, 12.101/09, e sem decisão judicial transitada em julgado pronunciando a inconstitucionalidade desta Lei, que resultou no adiamento do pagamento de Contribuições Previdenciárias e as destinadas a Terceiros. O fato de a base de cálculo estar declarada em GFIP para apuração da Contribuição Previdenciária dos Segurados, não altera a ação intencional de retardar o conhecimento e o pagamento da obrigação principal da parte da empresa, pois o sistema de cobrança é automático, se a GFIP está zerada ou preenchida com um código FPAS de isenção/imune não vai gerar débito de contribuições a cargo da empresa e as destinadas a Terceiros, como se esses fatos geradores não existissem. Portanto, mantém-se a multa qualificada de 150%, pois a situação fática do Interessado se subsume ao previsto no art. 44, I, § 1º, da Lei 9.430/96.

Em relação às retenções realizadas, não declaradas e/ou nem recolhidas, tem-se que não há provas nos autos dos recolhimentos em relação a todas competências, assim, até que essas provas sejam produzidas em relação a todas competências, não se pode afastar a possibilidade de eventuais efeitos penais, em tese, decorrentes desses atos, que aqui, na seara do Processo Administrativo Fiscal, tem apenas a função de reforçar a ocorrência do dolo, já caracterizado por outras ações do Interessado, conforme relatos ao norte, e do Diretor Presidente a ser vista no parágrafo seguinte.

Independente de ser ou não remunerado o Diretor Presidente do Instituto, em razão desta posição, tinha poder de decidir sobre questão desta monta: o pagamento ou não de milhões de reais de tributos federais. A opção foi no sentido de não pagar as Contribuições Previdenciárias e as destinadas a Terceiros e se posicionar a margem da Lei, 12.101/2009, e sem o trânsito em julgado de decisão que afastasse essa Lei. A decisão poderia ser outra, deveria ter realizado o pagamento ou depositado esses tributos até que a decisão no RE nº 566.622 transite em julgado e a Suprema Corte eventualmente module e comunique ou não os efeitos dessa decisão à Lei 12.101/2009. No entanto não foi isso que ocorreu, optou-se, conscientemente em não efetuar o pagamento desses tributos. Portanto, a situação fática do Diretor Presidente se amolda aos fundamentos legais expressos no Relatório Fiscal, mormente ao art. 135, III do CTN, portanto, mantém-se também a responsabilidade solidária de José Fernando Pinto da Costa.

No que diz respeito à Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP, tem-se que as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, assim como o CARF, não são competentes para tal análise, conforme disposto na Súmula CARF nº 28: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais*. Esta Súmula tem efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal, nos termos do § 1º da Portaria nº 383, de 12 de julho de 2010.

Do Recurso Voluntário

Apresentado no prazo legal, o recurso voluntário assim dispôs, resumidamente:

III. DA IMUNIDADE DA INSTITUIÇÃO EDUCACIONAL E BENEFICENTE — ART. 195, §5º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Quanto à imunidade do ICESP, o v. acórdão recorrido dispõe que o fato de o contribuinte supostamente discordar de determinado tributo não o autoriza a deixar de cumprir suas obrigações tributárias principais e acessórias:

“Portanto, resta evidente que esse debate jurídico ainda não se encerrou sem nenhuma ofensa a LINDB. O fato de o contribuinte discordar juridicamente da incidência de determinado tributo não autoriza ao discordante deixar de cumprir suas obrigações tributárias principais e acessórias estabelecidas na legislação tributária. Os procedimentos discordantes também devem obedecer ao regime jurídico vigente: ‘a lei

terá vigor até que outra a modifique ou revogue' — art. 2º da LINDB ou que sobrevenha decisão judicial transitada em julgado, favorável ao contribuinte, o que ainda não aconteceu em relação à Lei 12.101/09. Inclusive não foram produzidos argumentos nem provas de que, eventualmente, ocorreu o depósito do montante integral das Contribuições Previdenciárias e de Terceiros. Simplesmente, por discordar juridicamente dos requisitos estabelecidos no art. 29 da Lei 12.101/09, declarou-se imune, à margem desta Lei, e deixou de pagar as Contribuições agora, litigiosas.”

Observa que, conforme reconhecido pela própria fiscalização, o **ICESP** é uma associação civil, sem fins lucrativos, de caráter filantrópico (art. 1º, do Estatuto Social), que não há remuneração dos membros da Diretoria Executiva e do Conselho Fiscal (vedação prevista no art. 21 do Estatuto). Em vista disso, entende que o **ICESP** está apto a gozar da imunidade prevista no art. 195, §7º, da Constituição Federal, in verbis:

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

(...)

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

Alega que a Constituição outorga à lei a competência para estabelecer os requisitos para o gozo da imunidade. Nesse sentido, para fazer cumprir a Carta Magna, a Lei n.º 8.212, de 1991, trouxe, em seu art. 55, um rol de requisitos, posteriormente revogado pela Lei n.º 12.101/2009, a qual impõe um novo rol por meio de seu art. 29.

Esclarece que o gozo da imunidade tem como fundamento entendimento fixado pelo e. Supremo Tribunal Federal, no ano de 2017, em sede de Repercussão Geral reconhecida nos autos do RE n.º 566.622 (Tema n.º 32), segundo o qual “os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar”.

Alega que o v. acórdão se propõe a afastar a aplicação do entendimento esposado pelo e. Supremo Tribunal Federal diante da suposta ausência de trânsito em julgado da matéria nos autos do RE n.º 566.622, o qual se encontra com embargos de declaração sob análise, sem efeito suspensivo, nos termos do art. 1.026, caput, do Código de Processo Civil. Esclarece que a decisão erga omnes proferida por meio de paradigma tem aplicação imediata.

Esclarece que, de acordo com o art. 1.040 c/c o art. 1.035, §11, do Código de Processo Civil, os efeitos erga omnes da decisão proferida em sede de Repercussão Geral e Recursos Repetitivos terá início com a publicação da ata de julgamento que contém a respectiva tese, e que valerá como acórdão. Traz jurisprudência do STF e do CARF sobre o tema.

Ressaltar que a sua conduta em modificar o FPAS apenas em 2018, para considerar sua atividade isenta/imune, o que seria condizente com a tese vinculante firmada pelo e. STF, uma vez que esta somente foi publicada em agosto de 2017. Ou seja, o Recorrente agiu de acordo com o direito pátrio e não pode ser punido por isso, assim como determina o art. 24 da LINDB.

28. Portanto, uma vez que declarados inconstitucionais os requisitos previstos na Lei n.º 12.101/09, em razão da incompetência da lei ordinária, passaram a ser exigidos para o gozo da imunidade apenas os requisitos previstos no art. 14 do CTN, quais sejam:

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”.

Entende, portanto, que não pode ser afastada a imunidade do ora Recorrente com base no art. 29 da Lei n.º 12.101/09, mas somente caso se verificasse desrespeito ao rol previsto no CTN, o que não ocorreu in casu.

Reconhece que a Recorrente não possui o CEBAS. Entretanto, não é documento imposto pelo CTN, de forma que caberia à autoridade fiscal buscar outros meios de prova quando a entidade não o possuir; que não há como se afastar a imunidade do Recorrente, pois em momento algum restou comprovado que ele não atende aos requisitos previstos no art. 14 do CTN, cujo rol é reconhecido pela própria fiscalização **como as balizas declaradas** constitucionais pelo e. STF em decisão vinculante, sendo que a lei ordinária não pode ultrapassar os limites impostos pela lei complementar competente.

Rechaça a conclusão apontada pelo v. acórdão de que o ICESP se declarou imune diante de mera discordância do Recorrente com a tributação em questão, bem como a ausência de respaldo no ordenamento jurídico para tanto. Entende que a aplicação imediata da tese resolvida pelo STF in casu está imposta por meio de legislação infraconstitucional (Código de Processo Civil), não podendo a Administração Pública se escusar de observar a questão constitucional decidida com efeito erga omnes pelo Judiciário.

Requer, por fim, que:

se reconheça que a publicação da Tese n.º 32 das Repercussões Gerais pelo e. STF ensejou o comportamento do Recorrente, de forma que a alteração do FPAS não pode ser considerada um ato ilícito tendente a reduzir a carga tributária, nos termos dos artigos 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64. Portanto, obrigatório se faz, ao menos, afastar a interpretação de sonegação, reiterando-se o pedido para que seja afastada a multa qualificada do lançamento de ofício de 150%, bem como seja extinta a respectiva representação para fins penais.

seja provido o recurso voluntário, a fim de que se reconheça a imunidade do ICESP, e, por consequência, sejam cancelados os Autos de Infração ora combatidos, para as contribuições previdenciárias.

Caso não seja este o entendimento deste e. CARF, requer-se seja reconhecida a nulidade dos Autos de Infração, tendo em vista que não foram apurados pela fiscalização os requisitos para a gozo da imunidade previdenciária, nos termos do art. 14 da CTN.

subsidiariamente, em respeito ao princípio da eventualidade, se mantida cobrança das contribuições previdenciárias, requer seja afastada a interpretação de que o Recorrente agiu de forma ilícita, dolosamente, incorrendo em sonegação, nos termos da Lei n.º 4.502/64, uma vez que seu comportamento foi pautado por acórdão paradigma proferido pelo e. STF em sede de Repercussão Geral em 2017, o que levou à alteração do FPAS

em 2018. Por consequência, requer seja afastada a multa de 150%, bem como cancelada a respectiva representação para fins penais.

IV. DAS RETENÇÕES SOBRE O PATROCÍNIO DE CLUBES DE FUTEBOL PROFISSIONAL

Quanto ao lançamento por ausência de pagamento de contribuição previdenciária, para os anos de 2017 e 2018, referente ao patrocínio e à publicidade contratados com clubes de futebol profissional, nos termos do art. 22, §9º, da Lei n.º 8.212/91, deve-se salientar que a regra não se refere à responsabilidade do contribuinte no recolhimento do tributo, mas sim da fonte de reter o valor a título de antecipação do pagamento do tributo, que será apurado posteriormente pelo clube sobre o valor total de sua receita bruta.

Observa-se que os valores pagos a título de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos, a entidades que mantêm equipe de futebol profissional, **NÃO declarados** em GFIP's, foram apurados em decorrência da análise do contrato de patrocínio e outras avenças entre o sujeito passivo e o clube de futebol profissional denominado **CLUBE DE REGATAS DO FLAMENGO** e também o contrato de patrocínio e outras avenças entre o sujeito passivo e o clube de futebol denominado **SPORT CLUB CORINTHIANS PAULISTA**.

Em ambas as transações indica haver incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos, porque os referidos contratos estipulam contraprestações envolvendo patrocínio/publicidade.

Alega que a autoridade fiscal se pautou única e exclusivamente nos contratos para apurar a suposta contribuição devida e, pior, a suposta retenção. Ao alegar que foram contabilizados pagamentos apenas parcialmente, não se considera, em momento algum, a hipótese de que o pagamento não tenha efetivamente ocorrido e, por consequência, também o fato gerador.

Informa que v. acórdão recorrido mantém a exação guerreada sob o fundamento de que não teria, a parte se desincumbido do ônus de demonstrar que o cálculo de apuração se baseava em valores equivocados, não se podendo impor aos Recorrentes o ônus da prova.

Alega que, em se tratando de lançamento tributário, é dever da autoridade fiscal a busca pela verdade material, não podendo a Administração Pública se escusar de apurar o que realmente aconteceu, principalmente quando isso impõe ao cidadão a realização de prova negativa, o que é reconhecidamente impossível por nosso ordenamento jurídico.

Assim, se não foi feito pagamento, não é possível aos Recorrentes a realização dessa prova. Por sua vez, é obrigação da Administração Pública levar em consideração a contabilidade do ICESP em consideração, e não basear seu lançamento em meras presunções.

Reitera que o contrato não foi integralmente cumprido, o que levou a que fossem contabilizados apenas os valores efetivamente pagos pelo Recorrente aos clubes de futebol profissional.

Alega que, com apenas 4 Termos de Notificação, em um curto período de seis meses, no qual a fiscalização se propôs a analisar os anos calendários de 2015 a 2018, não houve aprofundamento nos fatos apurados.

Informa que apontou na impugnação e que se encontra expressamente esclarecido nos contratos em comento, também não foi observado pelo v. acórdão recorrido, no sentido de que apesar de se utilizar exclusivamente do contrato para realizar o lançamento, **a i.** autoridade fiscal não considera o fato de que os repasses mensais não se tratam de valor líquido, mas sim bruto, dentro dos quais já estão incluídas as respectivas contribuições

previdenciárias. Por este motivo, ainda que fossem devidas as referidas exações, **a sua apuração** se encontraria equivocada, pois a base de cálculo a ser utilizada não seria o valor da parcela **integral**.

Traz detalhes dos contratos de modo a demonstrar a sua tese.

Alega que **uma vez que o Recorrente é entidade imune**, nos termos do art. 195, §7º, da CF, e do art. 14 do CTN, é de se reconhecer indevida a referida contribuição previdenciária.

Requer

51. Diante de todo o exposto, além da realização de diligência, também foi requerida a declaração de nulidade do ato administrativo. Entretanto, o v. acórdão afastou o pedido por entender que somente seria nulo o ato realizado por pessoa incompetente, nos termos do art. 59 do Decreto-lei 70.235/72. Com a devida vênia, diante da existência de inconsistências no lançamento, é dever da Administração Pública, ao menos, sanar referidas irregularidades, nos termos do art. 60 do diploma legal em comento, uma vez que a apuração equivocada de tributo claramente incorre em prejuízo ao Administrado.

52. Logo, requer-se seja provido presente recurso voluntário a fim de que seja:

a. declarada a nulidade do ato administrativo (a suposta exação, com fulcro no art. 22, §9º, da Lei n.º 8.212/91 não foi comprovada pela fiscalização, de forma que o procedimento restou maculado. Alternativamente, caso não se entenda pela nulidade do ato, requer-se seja revisto o lançamento, nos termos do art. 60 do Decreto-lei 70.235/72, a fim de que sejam sanadas as incorreções ora apontadas;

b. reconhecidos os pagamentos realizados pelo Recorrente para extinção das respectivas obrigações tributárias, bem como, para os meses em que não houve recolhimento, seja afastada a responsabilidade da fonte, em conformidade com o disposto no Parecer Normativo COSIT n.º 1/2012.

c. sejam extintas as respectivas cobranças, em razão da imunidade previdenciária do ora Recorrente, em cumprimento aos requisitos previstos no art. 14 do CTN.

d. cumulativamente seja afastado o entendimento sobre as supostas retenções realizadas e não pagas, tendo em vista que não foram comprovadas e que se baseiam na mera suposição de que tenham havido pagamentos mensais pelo Recorrente aos clubes de futebol profissional, nos termos dos contratos de patrocínio, sem que tenha sido apurada a realidade dos fatos, em respeito ao Princípio da Busca pela Verdade Material.

e. Por consequência, requer-se seja afastada a respectiva multa de 150%, bem como cancelada a representação para fins penais.

V. DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DAS CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS

Salientar que também foram lançadas, por meio de Auto de Infração à parte, as contribuições de terceiros, referentes a SESC, INCRA, Salário Educação e ao Sebrae, o que deveria ser afastado em razão da imunidade do ora Recorrente.

Caso não se entenda pela aplicação da imunidade, diante da boa-fé do Recorrente, requer a redução das multas de 150% para 75%, uma vez que não houve sonegação, e sim erro escusável em razão da decisão proferida pelo e. STF em sede de Repercussão Geral.

Conforme se observará dos fundamentos próprios pelos quais as exações específicas não podem ser cobradas, há **ilegalidades que apontam para a impossibilidade de**

cobrança dos respectivos valores, em detrimento da conclusão de v. acórdão de que a defesa dos Recorrentes se daria exclusivamente em âmbito constitucional.

A) INEXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO DO SALÁRIO EDUCAÇÃO

Requer seja extinta obrigação tributária referente à Contribuição do Salário Educação (FNDE), vez que não encontra fundamento de validade nas normas de estrutura dispostas na Constituição.

Alega que com a edição da Emenda Constitucional nº 14/96, que conferiu nova redação ao § 5º do artigo 212 da Constituição, a regra de competência própria para criação da contribuição do salário-educação foi instituída no ordenamento pátrio, tendo sido delegada ao Legislativo Federal delimitar critérios da contribuição social, ao determinar que a exação será criada na 'forma da lei', o que ocorreu com a publicação da Lei nº 9.424/96, que, em seu art. 15, estabeleceu que "o Salário-Educação, previsto no art. 212, § 5º, da Constituição Federal e devido pelas empresas, na forma em que vier a ser disposto em regulamento, é calculado com base na alíquota de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o total de remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, assim definidos no art. 12, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991."

Ao deixar de determinar a forma de cobrança da contribuição do **salário-educação**, a referida lei ofendeu o princípio da legalidade, na medida em que deixou o critério a cargo do Poder Executivo, violando, assim o disposto no artigo 150, I, da Constituição e no artigo 97 do Código Tributário Nacional, de modo que a cobrança da contribuição do salário-educação é totalmente indevida, tanto por se fazer inconstitucional, **quanto ilegal**, razão pela qual não pode substituir o respectivo lançamento.

B) DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO AO SESC E AO SEBRAE DE ESTABELECIMENTOS NÃO COMERCIAIS

Alega que a cobrança das contribuições ao SESC e SEBRAE **também é ilegal**, haja vista somente poderem ser exigidas dos estabelecimentos comerciais enquadrados nas entidades sindicais subordinadas à Confederação Nacional do Comércio, **nos termos do quadro** anexo ao art. 577 da Consolidação das Leis do Trabalho, ou, ainda, daqueles empregadores que possuam empregados segurados no Instituto de Aposentadoria e Pensões dos **Comerciários**, hipóteses estas que não se enquadram na atividade do Recorrente.

Alega que o art. 3º do Decreto-lei nº 9.853/46 c.c arts. 1º e 3º do Decreto-lei nº 2.318/86 indica que o legislador infraconstitucional determinou explícita e taxativamente que tais encargos deveriam ser suportados por estabelecimentos comerciais.

Traz jurisprudência que indica que é essencial que a empresa, ainda que prestadora de serviços, seja vinculada à Confederação Nacional do Comércio, para que possa ser contribuinte do tributo ora discutido.

E com relação ao SEBRAE, esclarece se tratar de uma instituição técnica de apoio ao desenvolvimento da atividade empresarial de pequeno porte, voltada exclusivamente ao incentivo e difusão de programas e projetos, com a finalidade de promoção e fortalecimento das micro e pequenas empresas¹⁰, de forma que a contribuição instituída pela Lei nº 8.029/90 objetiva garantir a atuação do SEBRAE, como uma unidade receptora dos recursos destinados, especificamente, às microempresas e às de pequeno porte. Uma vez que o Recorrente não está classificado entre as micro e as empresas de pequeno porte, não há como o INSS cobrar dela a contribuição para o SEBRAE, na medida em que esta constitui tributo vinculado, não atingindo, portanto, as empresas que não se beneficiam de tal recolhimento.

Entende, portanto, que deve ser provido o recurso voluntário para que se extinga a respectiva exação.

C) DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO AO INCRA DAS INSTITUIÇÕES PRESTADORAS DE SERVIÇO DE EDUCAÇÃO

Entende que a contribuição ao INCRA, instituída pela Lei nº 2.613/55, inicialmente era devida por todas as empresas que prestassem as atividades elencadas na referida norma. Mesmo após o advento do Decreto-lei nº 1.146/70, citado expressamente na fundamentação legal do Auto de Infração, as atividades exercidas pela ora Recorrente não se enquadram na hipótese de incidência da contribuição.

Entente que, por não praticar nenhuma das atividades elencadas na legislação, o Recorrente não pode ser compelido ao recolhimento da contribuição ora questionada, o que evidencia, uma vez mais, a necessidade de cancelamento do respectivo Auto de Infração.

VI. DA AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DO DIRETOR PRESIDENTE

Requer, por fim, que se reconheça a ausência de responsabilidade do Sr. JOSÉ FERNANDO, uma vez que não houve sonegação ou qualquer outro ilícito que ensejasse.

Ainda que não reste exposto qual dos incisos do art. 124 foi aplicado in casu, uma vez que não se trata de hipótese taxativa prevista em lei de solidariedade, somente haveria a responsabilidade se houver interesse comum, o que apenas existe entre sujeitos que se encontram em uma posição comum, é dizer, entre aqueles que, na posição de contribuintes, possuam uma relação direta e pessoal com o fato previsto pelo legislador como fato gerador de determinado tributo. Traz jurisprudência do CARF e do STF sobre o tema.

Assim, de acordo com o ordenamento jurídico, deveria o Fisco ter comprovado o interesse jurídico comum, nos termos do art. 124, do CTN, bem como que o crédito tributário resulta de ato praticado pessoalmente por alguma das pessoas referidas no art. 135 do CTN, em que tenha sido verificado excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social, ou, por fim, a existência de um crime, o que não ocorreu no caso concreto, sendo de rigor o provimento do presente recurso voluntário para que seja afastada tanto a solidariedade em relação aos Sr. JOSÉ FERNANDO, bem como a responsabilidade do artigo 135 e do art. 137 atribuída a ele, arquivando-se o processo administrativo em face da pessoa física.

Conclui requerendo, em nome do ICESP e o Sr. José Fernando Pinto da Costa, que seja dado integral provimento ao recurso voluntário para reformar o Acórdão nº Acórdão n.º 01-37.340, cancelando-se os Autos de Infração lavrados por meio deste Processo Administrativo, com o consequente arquivamento dos autos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Redatora.

Como redatora ad hoc, registro o voto do então Conselheiro relator, Eduardo :

Admissibilidade

O INSTITUTO DE CIÊNCIA E EDUCAÇÃO DE SÃO PAULO – ICESP e JOSÉ FERNANDO PINTO DA COSTA apresentaram recurso voluntário de forma conjunta, sendo que o mesmo reúne os requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Passarei a dispor sobre cada um dos pontos alegados pelos recorrentes.

III. DA IMUNIDADE DA INSTITUIÇÃO EDUCACIONAL E BENEFICENTE – ART. 195, §5º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A autoridade fiscal entendeu que o Impugnante não atendeu aos requisitos para gozo de imunidade tributária/isenção, uma vez que não apresentou o CEBAS e descumpriu obrigação acessória ao não declarar em GFIP pagamentos a título de patrocínio/publicidade a entidades que mantêm equipe de futebol profissional, Clube de Regatas do Flamengo e Sport Club Corinthians Paulista.

O recorrente não apresentou durante toda a tramitação destes autos informação sobre a concessão de CEBAS, o que garantiria o gozo da imunidade pretendida.

Constitui requisito legal, estabelecido em lei formalmente vigente, a exigência da titularidade do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS, para fruição do respectivo benefício tributário, a falta deste documento impõe considerar que, em face do não atendimento das exigências legais, o contribuinte não tem direito ao benefício.

Conforme o entendimento consolidado do STJ, expresso no enunciado de Súmula de sua jurisprudência de nº 612, "o certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade"

Assim, não tendo apresentado referido certificado, não está poderá o recorrente fruir da pleiteada imunidade.

Desnecessário no caso em tela analisar os requisitos de emissão do referido Certificado, pois, caso atendidos, o mesmo já teria sido emitido.

Nesse contexto normativo e fático, mantêm-se, integralmente, os lançamentos tributários resultantes do descumprimento dos requisitos estabelecidos no art. 29 da Lei 12.101/09, complementares ao estabelecido no art. 14 do CTN, para o gozo de imunidade tributária: ausência do CEBAS e pela não declaração em GFIP de pagamentos a título de patrocínio/publicidade a entidades que mantêm equipe de futebol profissional.

IV. DAS RETENÇÕES SOBRE O PATROCÍNIO DE CLUBES DE FUTEBOL PROFISSIONAL

Transcreve-se abaixo a base legal da responsabilidade do recorrente na retenção e recolhimento do percentual de 5% sobre os valores pagos a título de patrocínio/publicidade a entidades que mantêm equipe de futebol profissional.

LEI 8.212/91

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

6º A contribuição empresarial da associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional destinada à Seguridade Social, em substituição à prevista nos incisos I e II deste artigo, corresponde a cinco por cento da receita bruta, decorrente dos espetáculos desportivos de que participem em todo território nacional em qualquer

modalidade desportiva, inclusive jogos internacionais, e de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e de transmissão de espetáculos desportivos. (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

§ 9º No caso de a associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional receber recursos de empresa ou entidade, a título de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos, esta última ficará com a responsabilidade de reter e recolher o percentual de cinco por cento da receita bruta decorrente do evento, **inadmitida qualquer dedução**, no prazo estabelecido na alínea "b", inciso I, do art. 30 desta Lei. (destacou-se)

O recorrente sustenta que a regra contida no art. 22, § 9º, da Lei 8.212/91 “não se refere à responsabilidade do contribuinte no recolhimento do tributo, mas da fonte de reter o valor a título de antecipação do pagamento do tributo”.

Como bem apontou o relator de piso, a obrigação contida no § 9º é expressa: a responsabilidade da empresa ou entidade é “reter e recolher”, pois não teria sentido reter e não recolher. Como dever instrumental, deve-se também declarar os valores em GFIP - Lei 8.212/91, art. 32, IV.

Também se insurge contra a base de cálculo desta parte do lançamento, pois, em seu entender a base de cálculo seria os valores líquidos, conforme disposições contratuais. Observo que, na seara tributária, as disposições contratuais não prevalecem sobre as determinações legais, pelo que, conforme o § 9º é "inadmitida qualquer dedução" sobre a receita bruta decorrente do evento. Assim, os valores pagos a “a título de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda” compõem a base de cálculo.

Portanto, o valor pago aos clubes que mantêm equipe de futebol profissional é a base de cálculo.

Se, por exemplo, na contabilidade do recorrente consta que foi pago o valor R\$ 200.000,00 - em determinada competência - a base de cálculo é R\$ 200.000,00, fl. 62, e sobre este valor pago deve incidir a alíquota de 5% (cinco por cento) – art. 22, § 9º da Lei 8.212/91.

Se há divergências sobre os valores constantes da própria contabilidade do Interessado, deve se fazer acompanhar de provas e até mesmo de demonstração de que a contabilidade foi retificada.

Novamente me alinhando ao relator de piso “Se o recorrente argumenta que o contrato não foi integralmente cumprido, é preciso fazer prova da ocorrência do distrato, do pagamento ou exigência das cláusulas penais ou utilizar outros meios de provas admitidos no Direito para comprovar sua alegação, pois, argumentações desacompanhadas de provas específicas, hábeis e idôneas, não têm o condão de alterar o lançamento tributário, ainda na fase litigiosa em que as provas são produzidas para afetar a livre convicção motivada dos julgadores, conforme inteligência do art. 29 do Decreto 70.235/7216.”

V. DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DAS CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS

A) INEXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO DO SALÁRIO EDUCAÇÃO

B) DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO AO SESC E AO SEBRAE DE ESTABELECIMENTOS NÃO COMERCIAIS

C) DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO AO INCRA DAS INSTITUIÇÕES PRESTADORAS DE SERVIÇO DE EDUCAÇÃO

O recorrente defende a inconstitucionalidade e ilegalidade das Contribuições destinadas a Terceiros (Salário Educação, SESC, SEBRAE e INCRA).

De modo a evitar repetição, o Processo Administrativo Fiscal não é o espaço apropriado para debate sobre inconstitucionalidades e ilegalidades de atos normativos, esta competência foi atribuída ao Poder Judiciário.

Assim, tal debate sobre a inconstitucionalidade e ilegalidade dessas Contribuições, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, é improfícuo, pois os julgadores administrativos de litígios fiscais não podem afastar normas sob o fundamento de inconstitucionalidade, consoante a dicção do art. 26-A do Decreto 70.235/72:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Da mesma forma, o CARF também "não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária", como se depreende da Súmula CARF nº 2.

VI. DA RESPONSABILIDADE DO DIRETOR PRESIDENTE

Pleiteam os recorrentes a ausência de responsabilidade do recorrente Diretor-Presidente José Fernando. Alegam que não haveria interesse do recorrente José Fernando, dado ele não ser remunerado, em "dissimular" a existência da imunidade já retro tratada.

No entanto, houve a alteração na GFIP do FPAS 574 para 639, o que indica ser essa uma opção consciente, que alterou substancialmente a relação jurídica tributária entre os Interessados e a Fazenda Pública Federal, passando a ter uma posição não tributária e deixando de pagar impostos e contribuições para a seguridade social, à margem, portanto, da Lei nº 12.101/2009 com a eficácia hígida durante todo o ano de 2018, e até o momento deste julgamento.

Com efeito, mantenho a multa qualificada de 150%, pois a situação fática do recorrente se subsume ao previsto no art. 44, I, § 1º, da Lei 9.430/96.

Ser ou não remunerada a posição de Diretor-Presidente do Instituto, o fato relevante é a deliberação adotada a partir do seu poder de gestão, qual seja, sobre pagar ou não os tributos federais em tela. A opção foi no sentido de não pagar as Contribuições Previdenciárias e as destinadas a Terceiros e se posicionar a margem da Lei, 12.101/2009, de modo que caracterizado, no caso, o disposto no art. 135, III do CTN, portanto, mantendo-se a responsabilidade solidária de José Fernando Pinto da Costa.

Dispositivo

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso, exceto quanto às questões de inconstitucionalidade, e na parte conhecida nego provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva

(voto de Eduardo Augusto Marcondes Freitas)

Fl. 23 do Acórdão n.º 2202-010.476 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 15983.720083/2019-26

Voto Vencedor

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva.

O ilustre Conselheiro Relator restou vencido quanto à:

1 - qualificação da multa, **exceto**, frise-se, no que toca à apropriação indébita pela retenção e não recolhimento do percentual de 5% sobre os valores pagos a título de patrocínio/publicidade a entidades que mantém equipe de futebol profissional, o que se constitui crime contra a ordem tributária; e

2 - responsabilização solidária do diretor presidente.

1 - Quanto à qualificação da multa, o entendimento da maioria da Turma é que a prática infratora por si só não é suficiente para comprovar a existência de fraude, simulação e dolo, sendo necessário que a autoridade fiscal descreva o comportamento doloso, a fraude/simulação em todas as suas vertentes e demonstre a sua utilização para a prática infratora.

Em julgamento no CARF, o Conselheiro Relator (Acórdão n.º 1201-003.590 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, julgado em 12/02/2020, Processo nº 10280.723086/2009-43 54) considerou que:

Como se vê, tanto na sonegação quanto na fraude há uma ação ou omissão dolosa por parte do contribuinte vinculada ao fato gerador da obrigação principal. Tal conduta visa impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, no caso da sonegação, ou da ocorrência do próprio fato gerador, no caso da fraude. No conluio tem-se a prática tanto da fraude ou de sonegação mediante ajuste entre duas ou mais pessoas.

Importante observar, porém, que para a caracterização da sonegação, não basta uma simples conduta para impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Faz-se necessária uma conduta qualificada por evidente intuito de fraude. Ademais, os fatos devem estar minuciosamente descritos no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal) e acompanhado de robusto lastro probatório. Em resumo, para a qualificação multa são necessários os seguintes requisitos:

- conduta qualificada por evidente intuito de fraude do sujeito passivo, tais como, documentos inidôneos, informações falsas, interposição de pessoas, declarações falsas, atos artificiosos, dentre outros;
- conduta típica minuciosamente descrita no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal);
- conjunto probatório robusto da conduta praticada pelo sujeito passivo e demais envolvidos, se for o caso.

Esse é o posicionamento do CARF exposto em Súmulas:

Súmula CARF nº 14 A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25 A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Súmula CARF nº 34 Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Dessa forma, não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo, mas as provas precisam materializar condutas adicionais perpetradas pelo contribuinte com o intuito de ocultar, como é o caso da emissão de notas subfaturadas, apresentação de documentos falsos, interposição de pessoas, dentre outras.

No caso concreto, vejamos a motivação para a qualificação da multa contida no relatório fiscal:

DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

43. Todos os fatos narrados até aqui resultaram na aplicação de multa qualificada (150%), incidente sobre as Contribuições apuradas como decorrência dos procedimentos adotados pelo contribuinte, consoante previsto no art. 44, parágrafos 1º e 2º, da Lei nº 9.430 de 1996, a seguir transcrito.

44. Conforme dispõe a citada legislação, o percentual de qualificada será aplicado 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.

45. Nos casos apurados (SONEGAÇÃO e APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA), restou bem comprovado que, arditosamente, o DIRETOR PRESIDENTE JOSÉ FERNANDO PINTO DA COSTA, no caso da Sonegação, utilizou de artifício fraudulento com o objetivo de dissimular a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, ao trocar o FPAS 574 para o FPAS 639 (entidade isenta), tendo como consequência o não recolhimento aos cofres públicos de vultosas quantias de contribuições previdenciárias; no caso da Apropriação Indébita, como o próprio nome sugere, apropriou-se indevidamente dos 5% descontados de terceiros (incidentes sobre os valores pagos como patrocínio/publicidade).

46. Portanto, a multa foi aplicada em observância aos normativos legais que regem a matéria, qualificada, tendo em vista a constatação da ocorrência de SONEGAÇÃO e APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA, como bem já dissemos no item anterior. Desta forma, a conduta do DIRETOR JOSÉ FERNANDO amolda-se às hipóteses previstas nos artigos da Lei 4.502/64, acima citados.

A prática apurada de trocar o FAPS de 574 por 639 a meu sentir constitui-se na prática infratora em si, que culminou no lançamento por omissão de receitas sujeito à multa de 75%, não restando demonstrada a conduta qualificada por evidente intuito de fraude do sujeito passivo, tais como, documentos inidôneos, informações falsas, interposição de pessoas,

declarações falsas, atos artificiosos, dentre outros; nem mesmo conduta típica minuciosamente descrita no Termo de Verificação Fiscal ou ainda conjunto probatório robusto da conduta praticada pelo sujeito passivo, de forma que acolhidos os argumentos do Recurso para dar-lhe provimento parcial para afastar a multa qualificada.

Ressalte-se que tal entendimento não se aplica à Apropriação Indébita, onde restou comprovado que o recorrente apropriou-se indevidamente dos 5% descontados de terceiros (incidentes sobre os valores pagos como patrocínio/publicidade), constituindo-se tal conduta em crime contra a ordem tributária, e, em especial, contra a previdência social, nos termos do art. 168-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 1940 (código penal) e da Lei nº 8137, de 1990, os quais transcrevo:

DL nº 2.848, de 1940:

Apropriação indébita previdenciária (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

...

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

...

Lei 8.137, de 1990

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

...

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

...

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

...

2 – Da responsabilização solidária atribuída a José Fernando Pinto da Costa (diretor presidente).

O artigo 135, III, do CTN responsabiliza pessoalmente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de "atos praticados" com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Trata-se de responsabilidade tributária que ocorrerá se houver atuação do administrador ou procurador contrária ao contrato/estatuto ou à lei, sendo imprescindível que o auto de infração descreva especificamente a conduta praticada em excesso de poder ou de infração de lei ou contrato social e identifique o agente para cada ato infrator, no que o auto de infração em questão foi falho.

Nesse sentido, o R. Acórdão da C. CSRF nº 9101-005.502, de 12/07/2021, com ementas abaixo reproduzidas:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DIVERGÊNCIA DEMONSTRADA.

(...)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. PODERES DE GESTÃO/ADMINISTRAÇÃO.

I - O art. 135 do CTN, ao dispor no caput, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade, exercidos por aquele que tem poderes de administração sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Fala-se em conduta, aceção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre todos aqueles que ocupam os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

II - O fundamento da responsabilização tributária do art. 135 do CTN repousa sobre quem pratica atos de gerência, podendo o sujeito passivo indireto ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto um diretor contratado, ou ainda uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas que seja o sócio de fato da empresa. Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes de gestão, seja mediante atos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa.

(...).

No caso concreto, conforme já descrito acima, entendeu a autoridade fiscal:

Da Responsabilidade Tributária Passiva Solidária atribuída a: “JOSÉ FERNANDO PINTO DA COSTA”.

48. Em face da caracterização de SONEGAÇÃO e APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA como bem demonstramos, restou evidenciado nestes atos a intenção dolosa do diretor presidente do INSTITUTO DE CIÊNCIA E EDUCAÇÃO DE SÃO PAULO, pois os atos da empresa são sempre praticados através da vontade de seus administradores, preocupados, no presente caso, em ocultar a realidade dos fatos com o intuito único de eximir-se de pagamento de tributos.

49. Assim, sem sombra de dúvidas, tudo aponta para a perfeita subsunção aos ditames legais aplicáveis à RESPONSABILIZAÇÃO tributária SOLIDÁRIA e PESSOAL. Sobre a matéria, citamos os arts. 124, 135, inciso III, e 137, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), havendo também, EM TESE, infrações à legislação penal previdenciária abordadas nos arts. 168-A e 337-A, ambos do Código Penal.

A meu sentir, não houve descrição de conduta individual, praticada em excesso de poder ou de infração de lei ou contrato social, nem comprovação de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos pelo diretor, mas a responsabilidade foi imputada tão somente por ser o senhor José Fernando Diretor Presidente da recorrente, de forma que deve ser afastada a responsabilização solidária.

Isso posto, voto por dar provimento parcial ao recurso para afastar a qualificação da multa, reduzindo-a ao piso legal, exceto em relação à infração com descrição de apropriação indébita, e para afastar a responsabilidade solidária do diretor-presidente.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva