



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15983.720105/2019-58
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.477 – 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: 01/01/2015 a 31/12/2017

ALEGAÇÕES DE NULIDADE.

O lançamento que observa as disposições da legislação para a espécie não incorre em vício de nulidade.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento de defesa quando o procedimento fiscal obedece ao princípio da legalidade, sendo prestadas as informações necessárias ao sujeito passivo para que este exerça o seu direito à defesa.

ALEGAÇÕES SEM COMPROVAÇÃO.

As alegações desacompanhadas de provas são incapazes de desconstituir lançamento regularmente efetuado em conformidade com a legislação.

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".

REMUNERAÇÃO INDIRETA. BOLSA DE ESTUDOS APENAS A DETERMINADOS EMPREGADOS E RELACIONADAS A CURSOS NÃO VOLTADOS A ATIVIDADE FIM DA EMPRESA. NÃO ATENDIMENTO À REGRA QUE ESTABELECE A ISENÇÃO.

O estabelecimento de norma que permita a fruição de plano educacional apenas para determinados empregados e voltados a atividades alheias àquelas desenvolvidas pela empresa constitui-se em afronta ao previsto na alínea 't' do §º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, acarretando a incidência de contribuição sobre a verba paga a tal título.

DECLARAÇÃO DE ILEGALIDADE E 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 maioria de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações de ilegalidades e inconstitucionalidades, e, na parte conhecida, 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, vencido o Conselheiro Eduardo Augusto Marcondes de Freitas que conhecia integralmente do recurso e dava-lhe provimento parcial em menor extensão. Os Conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, João Ricardo Fahrion Nuske, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Thiago Buschinelli Sorrentino e Sonia de Queiroz Accioly votaram pelas conclusões. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva. Julgamento iniciado em outubro/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. 523 e segs.) interposto nos autos do processo nº 15983.720105/2019-58, em face do Acórdão nº **10-67.835** (fls. 473 e segs.), julgado pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (DRJ/POA), em sessão realizada em 23 de janeiro de 2020, no qual os membros daquele colegiado entenderam, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido e a responsabilidade tributária de 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:

Do lançamento

Este processo compreende os Autos de Infração:

a) **Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador**, relativo ao lançamento nas competências 01/2015 a 12/2017 das contribuições patronal e destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, acrescido do Fator Acidentário de Prevenção - FAP, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados. O montante do crédito tributário, consolidado em 09/08/2019, é de R\$ 11.444.572,41 (onze milhões, quatrocentos e quarenta e quatro mil, quinhentos e setenta e dois reais e quarenta e um centavos);

b) **Contribuição Para Outras Entidades e Fundos**, relativo ao lançamento nas competências 01/2015 a 12/2017 das contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Incra, Salário-Educação - FNDE, Sebrae e Sesc), incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados.

O montante do crédito tributário, consolidado em 09/08/2019, é de 2.408.815,96 (dois milhões, quatrocentos e oito mil, oitocentos e quinze reais e noventa e seis centavos);

c) **Contribuição Previdenciária dos Segurados**: relativo ao lançamento nas competências 01/2015 a 12/2017 das contribuições dos segurados empregados, cuja obrigação de arrecadar e recolher é do sujeito passivo, incidentes sobre o salário de contribuição. O montante do crédito tributário, consolidado em 09/08/2019, é de R\$ 4.282.346,47 (quatro milhões, duzentos e oitenta e dois mil, trezentos e quarenta e seis reais e quarenta e sete centavos).

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal e Encerramento Parcial (fls. 58 a 82), a comparação efetuada pela fiscalização entre o salário de contribuição constante das GFIPs enviadas pelo Instituto de Ciência e Educação de São Paulo - ICESP e de sua contabilidade demonstrou que havia divergências relacionadas aos segurados empregados, pois os valores escriturados em várias competências entre 01/2015 e 12/2017 eram maiores do que os valores declarados. O contribuinte não prestou os

esclarecimentos solicitados pela fiscalização e nem apresentou os documentos da comprovação do valor real e correto da base de cálculo da contribuição previdenciária, pelo que os valores constantes das contas contábeis que relaciona foram considerados pela autoridade tributária como remuneração a segurados empregados.

A autoridade tributária também identificou na contabilidade, corroborada com as planilhas apresentadas pelo sujeito passivo, pagamentos de valores a título de "Bolsas de Estudos" a empregados do ICESP que, na verdade, tratavam-se de salário de contribuição. Isto porque não foram oferecidos a todos os funcionários, e correspondiam à educação em nível superior, infringindo os termos da alínea "t" do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991.

A multa de ofício foi qualificada nos termos do artigo 44, I, e § 1º da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007, em razão da identificação da hipótese de sonegação prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502/1964.

O Diretor-Presidente do ICESP, Sr. José Fernando Pinto da Costa, foi chamado a responder solidariamente pelo crédito tributário constituído, com base nos artigos 124, 135, III, e 137, I, todos do Código Tributário Nacional - CTN.

Da impugnação

O contribuinte teve ciência do lançamento em 14/08/2019 (fl. 372), enquanto que o responsável solidário, José Fernando Pinto da Costa, teve ciência da autuação em 15/08/2019 (fl. 371).

Os sujeitos passivos apresentaram em 13/09/2019 a impugnação conjunta de fls. 377/409, cuja tempestividade está atestada à fl. 469, e suas razões são a seguir sintetizadas.

Em preliminar

Os impugnantes alegam que grande parte da documentação que baseia o lançamento do suposto crédito tributário foi juntada aos autos posteriormente à data de recebimento das intimações - 14 e 15/08/2019 - em contrariedade ao artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972.

Asseveram que todos os documentos a partir da fl. 104 foram juntados aos autos após 26/08/2019, incluindo-se os anexos citados no TVF juntados a partir da fl. 129, bem como documentos dos quais a autoridade fiscal extraiu as informações que supostamente justificariam as discrepâncias apuradas, como razões, planilhas de cálculo, relações de bolsas, entre outros, de conferência essencial pelos impugnantes.

Afirmam que a juntada tardia de documentos essenciais para sua defesa torna inviável o pleno exercício do direito de defesa, nos termos do artigo 10, V, do Decreto nº 70.235/1972, razão pela qual requerem o reconhecimento da nulidade do auto de infração, cancelando-se a respectiva cobrança.

Da imunidade da Instituição Educacional e Beneficente (artigo 195, § 7º, da Constituição Federal)

Os impugnantes afirmam que o ICESP é uma associação civil, sem fins lucrativos, de caráter filantrópico e que não remunera os membros da Diretoria Executiva e do Conselho Fiscal, em respeito à vedação prevista no artigo 21 do seu estatuto. Entendem que deve ser reconhecido que o ICESP está apto a gozar de imunidade prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal.

Sustentam que o Supremo Tribunal Federal - STF fixou entendimento no ano de 2017, em sede de Repercussão Geral reconhecida nos autos do RE nº 566.622 (Tema nº 32), de que "os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei

complementar". Entendem que não há como discutir que os efeitos do acórdão paradigma afetam o rol de requisitos trazidos na Lei nº 12.101/2009, pois se trata de lei ordinária.

Afirmam que o artigo 29 da Lei nº 12.101/2009 veio para substituir o previsto no artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, o que corrobora a conclusão de que os efeitos aplicados a uma se estendem à superveniente, uma vez que o vício (incompetência da lei ordinária) permanece em ambos os diplomas.

Ressaltam que o ICESP passou a declarar-se como entidade imune a partir de 2018, uma vez que a tese vinculante firmada pelo STF foi publicada em agosto de 2017.

Alegam que, uma vez declarados inconstitucionais os requisitos previstos na Lei nº 12.101/2009, em razão da incompetência da lei ordinária, passariam a ser exigidos para o gozo da imunidade apenas os requisitos previstos no artigo 14 do CTN. Afirmam que, por consequência, o ICESP goza de imunidade tributária, conforme previsto no CTN.

Entendem que deve ser reconhecida a imunidade do ICESP, a fim de que seja cancelado o Auto de Infração relacionado às contribuições referentes aos anos-calendário de 2015 a 2017. Entretanto, caso não seja este o entendimento, requerem que seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração, tendo em vista que não foi apurado pela fiscalização o descumprimento dos requisitos para o gozo da imunidade tributária, nos termos do artigo 14 do CTN.

Subsidiariamente, em respeito ao princípio da eventualidade, se for o entendimento por manter a cobrança das contribuições, requerem o afastamento da interpretação de que a impugnante agiu de forma ilícita, dolosamente, incorrendo em sonegação, nos termos da Lei nº 4.502/1964. Por consequência, requerem seja afastada a multa de 150%, bem como cancelada a respectiva representação para fins penais.

Da equivocada apuração de valores a maior quanto aos segurados: da inclusão de valores indevidos na base de cálculo das contribuições Neste tópico, os impugnantes sustentam que a apuração da contribuição sobre a folha foi efetuada em conformidade com os valores declarados em folha de pagamento, e que o cálculo decorrente da comparação entre a GFIP e a contabilidade está equivocado.

Afirmam que as GFIPs são guias de recolhimento de FGTS, e, em que pese também servirem para a prestação de algumas informações de cunho previdenciário, não representam o montante exato para a apuração das contribuições previdenciárias. Também a contabilidade apresenta diversos valores que podem ser pagos aos funcionários das instituições, mas que não compõem o salário de contribuição.

Alegam que a suposta discrepância apurada se deve à inclusão de valores na base de cálculo que são indevidos, tais como terço de férias, indenizações, vale-refeição, entre outras verbas sobre as quais não incide contribuição previdenciária, e que a autoridade tributária se utilizou de montantes recolhidos a título de FGTS, também declarados em GFIP, e não de contribuições previdenciárias, pagas por meio de GPS.

Apresentam como exemplo a apuração do valor total de pagamentos em janeiro de 2017, de R\$ 3.257.169,21 conforme a contabilidade, mas do qual se deveria excluir o valor de R\$ 225.653,58, referente a eventos não tributáveis. Segundo alegam, nesta competência a fiscalização efetuou o lançamento do valor de R\$ 173.980,05, correspondente à diferença entre o valor de R\$ 3.157.150,23, constante da contabilidade, e o valor declarado em GFIP de R\$ 2.983.170,18. Alegam que este fato corrobora a nulidade do lançamento combatido, diante da juntada tardia dos documentos aos autos, e ainda porque a autoridade tributária se equivocou na consolidação dos valores pagos aos funcionários extraídos da contabilidade, ao considerar a soma de R\$ 3.157.150,23.

Asseveram que, diante do tempo escasso, não foi possível verificar a partir de quais informações a autoridade fiscal realizou o lançamento, e se estas se encontravam corretas, e concluem que os cálculos apresentados não correspondem à realidade e contêm diversos equívocos, o que os tornam incapazes de infirmar os valores declarados pelo sujeito passivo.

Salientam que eventual montante pago a destempo pela instituição foi inserido no PERT, instituído pela Lei nº 13.496/2017, ou em parcelamentos simplificados/ordinários, razão pela qual não existem débitos em aberto para com o fisco federal.

Concluem que o lançamento do suposto crédito tributário é nulo, diante da impossibilidade de verificação da base de cálculo, que compõe o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária, e requerem o cancelamento dos autos de infração.

Da impossibilidade de cobrança das contribuições de terceiros

Afirmam que a fundamentação das cobranças ao Sesc, Incra, Salário Educação e Sebrae não foi apontada no TVF, de forma a impedir o pleno direito de defesa dos impugnantes, o que acarreta a nulidade do lançamento.

Com base em argumentos quanto à ilegalidade e à inconstitucionalidade, discorrem sobre o seu entendimento quanto (1) à inexigibilidade da contribuição do salário educação; (2) à impossibilidade de cobrança da contribuição ao SESC e ao Sebrae de estabelecimentos não comerciais; (3) à impossibilidade de cobrança da contribuição ao INCRA das instituições prestadoras de serviços de educação; (4) à impossibilidade da cobrança das contribuições ao INCRA e ao SEBRAE e da contribuição social do Salário Educação após o advento da Emenda Constitucional nº 33/2001.

Pedem o cancelamento do lançamento das contribuições para terceiros, tendo em vista que as contribuições ao INCRA e ao SEBRAE, bem como a contribuição social do salário educação, não foram recepcionadas pela EC nº 33/2001.

Da impossibilidade de tributar bolsas de estudo oferecidas a funcionários

Os impugnantes afirmam que o artigo 28, § 9º, "t", da Lei nº 8.212/1991 afasta a cobrança sobre as bolsas de estudo concedidas, que não correspondem a aumento da verba salarial, mas sim a investimento na qualificação dos empregados e de seus dependentes, não podendo ser considerada salário *in natura*.

Alegam que as bolsas de estudo não integram os salários dos empregados porque não retribuem qualquer trabalho realizado e não constituem recebimentos habituais, havendo um prazo para que sejam finalizadas, que é a finalização do curso ou o não cumprimento de requisitos para a permanência do seu recebimento.

Sustentam que a alínea "t" do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, por ser meramente exemplificativa, e não taxativa, autoriza a concessão de bolsas de estudos para estudantes no ensino superior.

Da impossibilidade da cobrança da multa qualificada

Os impugnantes alegam que não foram demonstradas quaisquer ações ou omissões dolosas do ICESP, havendo inferência de que os atos praticados teriam o intuito de lesar o erário.

Argumentam que, considerando que o dolo não se presume e que vige no ordenamento jurídico a presunção de inocência (art. 5º, LVII, da Constituição da República), a fiscalização deveria demonstrar, de forma que não restassem dúvidas, a prática de atos dolosos pelo ICESP e pelo Sr. José Fernando que caracterizassem sonegação.

Reafirmam que o ICESP goza de imunidade tributária, não sendo possível a cobrança das contribuições exigidas no lançamento, bem como os demais argumentos acerca da irregularidade e inconsistências nos cálculos, quanto às contribuições de terceiros e bolsas de estudo.

Pedem o afastamento da multa qualificada, pois inexistente a sonegação apontada no Termo de Constatação Fiscal, requisito indispensável para a majoração da multa ao patamar de 150%.

Da ausência de responsabilidade do Diretor Presidente

Pleiteiam o reconhecimento da ausência de responsabilidade do Sr. José Fernando, uma vez que não houve sonegação ou qualquer outro ilícito que ensejasse sua responsabilidade pessoal.

Alegando que não restou expresso qual dos incisos do artigo 124 do CTN foi aplicado no caso, presumiu que seria pelo interesse comum, nos termos do inciso I. No que diz respeito ao artigo 124, I, do CTN, afirmam que como o diretor do ICESP não é remunerado, não haveria qualquer interesse do Sr. José Fernando em dissimular a existência do direito à imunidade, e que sequer existe interesse econômico.

Quanto ao artigo 135, III, do CTN, asseveram que, para a aplicação do referido dispositivo, é essencial que se encontrem demonstrados os pressupostos jurídicos necessários à verificação da norma de responsabilidade dos representantes da pessoa jurídica de direito privado, tracejada pelo artigo 135 do CTN, sob pena de violar-se não apenas o artigo 128 do CTN, como, igualmente, os princípios da capacidade contributiva e do não confisco.

Em relação ao artigo 137 do CTN, alegam que a responsabilização do agente se dá quando cometido crime ou contravenção (art. 137, inciso I), ou ainda a prática de crime que nas hipóteses que exigem dolo específico (incisos II e III), o que não se aplica *in casu*. Entendem que não é cabível nestes autos a responsabilização prevista no inciso I do artigo 137 do CTN, seja porque não foi praticado nenhum crime, quando muito foi realizado um ato no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito.

Asseveram que, de acordo com o ordenamento jurídico, o Fisco deveria ter comprovado o interesse jurídico comum, nos termos do artigo 124 do CTN, bem como que o crédito tributário resultaria de ato praticado pessoalmente por alguma das pessoas referidas no artigo 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.

Requerem o acolhimento da impugnação para que seja afastada tanto a solidariedade em relação ao Sr. José Fernando, bem como a responsabilidade do artigo 135 e do artigo 137 atribuída a ele, arquivando-se o processo administrativo em face da pessoa física.

Dos pedidos

Ao final, os impugnantes protestam pela juntada posterior de documentação suplementar, assim como pela realização de diligência mediante a qual poderia ser comprovado o seu direito, caso se entenda necessária.

Requerem o acolhimento da impugnação, com a extinção dos autos de infração relativos às contribuições previdenciárias em questão e o consequente arquivamento do presente processo administrativo, com o cancelamento das exigências.

Do Acórdão de Impugnação

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

ALEGAÇÕES DE NULIDADE.

O lançamento que observa as disposições da legislação para a espécie não incorre em vício de nulidade.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento de defesa quando o procedimento fiscal obedece ao princípio da legalidade, sendo prestadas as informações necessárias ao sujeito passivo para que este exerça o seu direito à defesa.

ALEGAÇÕES SEM COMPROVAÇÃO.

As alegações desacompanhadas de provas são incapazes de desconstituir lançamento regularmente efetuado em conformidade com a legislação.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES.

Os diretores de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração à lei.

PRODUÇÃO DE PROVAS.

A produção de provas deve obedecer às disposições da legislação que rege o processo administrativo fiscal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

REMUNERAÇÃO INDIRETA. BOLSA DE ESTUDOS.

Os pagamentos efetuados pelo sujeito passivo relativos à educação superior de segurados a seu serviço integram o salário de contribuição para efeito de incidência de contribuição previdenciária.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A constatação da conduta intencional dolosa do contribuinte com o objetivo de diminuir o recolhimento de contribuições devidas autoriza a aplicação da multa de ofício qualificada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

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

Da preliminar

Em preliminar, os impugnantes se insurgiram contra o fato dos documentos que instruem o processo a partir da fl. 104, incluindo os anexos citados no Termo de

Verificação Fiscal juntados a partir da fl. 129, terem sido juntados somente em 26/08/2019, quando foram intimados do lançamento em 14/08/2019 e 15/08/2019, o que teria infringido o artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972 e cerceado seu direito de defesa.

O artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972 estabelece que a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada devem ser formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais devem estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Nesse sentido, verifica-se deste processo administrativo que, quando do encerramento da ação fiscal, o sujeito passivo recebeu os Autos de Infração juntamente com o Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Parcial do Procedimento Fiscal (fls. 368/370), onde consta a seguinte declaração:

...

Também o responsável solidário recebeu o Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Parcial do Procedimento Fiscal - Responsabilidade Tributária (fls. 364/366), que contém a seguinte declaração:

...

O Aviso de Recebimento - AR de fl. 371 identifica os documentos encaminhados ao responsável solidário:

...

Às fls. 362/363 constam os Recibos de Entrega de Arquivos Digitais do Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais, correspondente aos arquivos que compõem o CD/DVD enviado ao sujeito passivo e ao responsável solidário quando do encerramento do procedimento fiscal, contendo as informações necessárias ao exercício do direito à defesa e ao contraditório, incluindo os anexos reclamados pelos impugnantes.

A contestação dos impugnantes não abrange qualquer negativa de recebimento dos documentos juntamente com a ciência do lançamento, mas apenas está direcionada à data da juntada dos documentos no processo administrativo.

Assim, não se verifica qualquer contrariedade ao artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972, pois os Autos de Infração estavam instruídos com os elementos indispensáveis à comprovação do ilícito.

Quanto aos documentos juntados aos autos a partir da fl. 104, trata-se apenas da formação do processo administrativo com os documentos que tramitaram durante a fase inquisitória, tais como intimações da empresa e seus anexos, Avisos de Recebimento – AR e respostas da empresa às intimações. Ou seja, tratam-se de documentos que já eram de conhecimento prévio do sujeito passivo, relacionados a intimações realizadas durante a ação fiscal.

Os impugnantes, em sua defesa, demonstram ter perfeito conhecimento dos fatos apontados pela fiscalização, não tendo sido demonstrado qualquer prejuízo em razão da juntada de documentos em data posterior à ciência do lançamento aos impugnantes.

Portanto, não há nulidade a ser reconhecida.

Das alegações quanto à imunidade do ICESP

Os impugnantes afirmam que o ICESP goza da imunidade tributária prevista no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal, de acordo com os requisitos previstos no artigo 14 do CTN, e entendem que deve ser reconhecida a sua imunidade, a fim de que o Auto de Infração relacionado às contribuições referentes aos anos-calendário de 2015 a 2017 seja cancelado.

A isenção das contribuições sociais previdenciárias, prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal e destinada às entidades beneficentes de assistência social, está condicionada ao cumprimento cumulativo dos requisitos estabelecidos em lei:

Art. 195

(...)

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

Em 30/11/2009 foi publicada no DOU a Lei Ordinária nº 12.101, de 27/11/2009, que está plenamente vigente, regulando os procedimentos de isenção das contribuições para a seguridade social e revogando alguns dispositivos legais, dentre os quais o artigo 55 da Lei nº 8.212/1991 e o artigo 1º da Lei nº 9.732/1998. Desde então, o direito à isenção está condicionado à posse da certificação disciplinada no Capítulo II da Lei nº 12.101/2009, bem como ao atendimento cumulativo aos requisitos descritos no artigo 29 da Lei nº 12.101/2009.

O artigo 31 da Lei nº 12.101/2009 estabelece que o direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendidos os requisitos descritos no artigo 29 da Lei nº 12.101/2009.

No caso dos autos, os próprios impugnantes informaram na impugnação que o ICESP passou a declarar-se como entidade imune a partir de 2018, fora, portanto, da abrangência deste lançamento, que engloba competências entre 2015 e 2017.

No que diz respeito à certificação, o ICESP havia sido intimado pela fiscalização, por meio do Termo de Intimação fiscal nº 02 (fls. 98/102), a apresentar o "5. Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (**CEBAS**) válido para todo o *período em análise*", tendo respondido que não possuía o documento para o período solicitado (fl. 107).

Diante do exposto, tem-se que o pedido para o reconhecimento da "imunidade" da impugnante ou, alternativamente, da nulidade do Auto de Infração, tendo em vista que não foi apurado pela fiscalização o descumprimento dos requisitos para o gozo da imunidade tributária, nos termos do artigo 14 do CTN, não pode ser acatado, tratando-se, inclusive, de matéria estranha a este lançamento, pois neste período não houve declaração do sujeito passivo nesse sentido.

Da alegação de apuração de valores a maior quanto aos segurados

De acordo com o artigo 32, IV e § 2º da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, as empresas estão obrigadas a declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidas por esses órgãos, dados relacionados aos fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS. Esta declaração, feita por meio da GFIP, constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários.

No caso concreto, a autoridade tributária examinou as folhas de pagamento e as GFIPs apresentadas pelo sujeito passivo e não encontrou divergências entre o salário de contribuição dos segurados empregados e contribuintes individuais, significando que a base tributável que constava nas duas espécies de documentos era a mesma.

Os impugnantes afirmam que a suposta discrepância apurada na comparação entre as GFIPs e a contabilidade se deve à inclusão de valores na base de cálculo que seriam indevidos, tais como terço de férias, indenizações, vale-refeição, entre outras verbas sobre as quais entendem que não incide contribuição previdenciária.

Como exemplo das inconsistências, afirmam que identificaram na folha de pagamento da competência 01/2017 o montante de R\$ 225.653,58, sobre os quais, no seu entendimento, não haveria incidência de contribuição previdenciária, conforme demonstrado na seguinte planilha:

...

No entanto, a mera apresentação de uma planilha relativa a uma competência, desacompanhada de quaisquer documentos comprobatórios, e ainda sem demonstrar a correlação com as contas contábeis de onde foram extraídas as bases de cálculo do lançamento, identificadas no Termo de Verificação Fiscal, não pode ser aceita para fins de infirmar o lançamento.

Para o ano de 2017, as bases de cálculo foram extraídas das seguintes contas contábeis:

...

O contribuinte não demonstrou concretamente, por meio de documentação hábil e idônea, a inclusão no lançamento de verbas sobre as quais não haveria incidência de contribuições previdenciárias e destinadas a terceiros, e nem comprovou a alegação de que "eventual montante pago a destempo pela instituição foi inserido no PERT, instituído pela Lei nº 13.496/17, ou em parcelamentos simplificados/ordinários, razão pela qual não existem débitos em aberto para com o fisco federal."

É importante destacar que cabe à impugnante, dentro do prazo de defesa, apresentar a impugnação com os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, bem como trazer aos autos as provas que possuir, nos termos do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Portanto, a simples manifestação genérica de discordância desacompanhada da demonstração concreta das alegações e de documentos hábeis a comprovar a existência das alegadas inconsistências é ineficaz para fins de alteração do lançamento.

No que diz respeito à alegação quanto à escassez do tempo, o que impediria a verificação a partir de quais informações a autoridade fiscal realizou o lançamento, e se estas se encontravam corretas, tem-se que o sujeito passivo já havia sido intimado durante a ação fiscal para esclarecer estas diferenças, sem que houvesse, desde então, apresentado qualquer justificativa. Portanto, não há como acatar a alegação de que não houve tempo para apresentar as informações e documentos comprobatórios de forma adequada e em sua totalidade.

Por fim, a alegação não comprovada de que a apuração, na contabilidade, do valor total de pagamentos a funcionários no mês de janeiro de 2017 teria atingido o montante de R\$ 3.257.169,21, enquanto que a fiscalização teria considerado o valor de R\$ 3.157.150,23, não dá causa à nulidade, pois não houve prejuízo ao sujeito passivo.

Das alegações quanto às contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros)

A alegação de que a fundamentação das cobranças ao SESC, INCRA, Salário Educação e Sebrae não foi apontada no TVF, de forma a impedir o pleno direito de defesa dos impugnantes, o que acarretaria a nulidade do lançamento, não pode ser acatada.

O inciso IV do artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972 estabelece que o auto de infração deve conter obrigatoriamente a disposição legal infringida e a penalidade aplicável.

Em consonância com o dispositivo legal, verifica-se que a fundamentação legal das contribuições destinadas a terceiros consta do respectivo Auto de Infração às fls. 22 a 24 dos autos, sob o título "Enquadramento Legal da Infração".

Portanto, a ausência da descrição da fundamentação legal no Termo de Verificação Fiscal não é causa de nulidade, pois existe documento próprio em que tais informações são prestadas.

De acordo com o artigo 109, § 5º, I, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, as contribuições destinadas a outras entidades e fundos são devidas pela empresa de acordo com o código FPAS da atividade.

Ao FPAS 574, em que o contribuinte se enquadrou, corresponde o recolhimento das contribuições destinadas ao FNDE - Salário-Educação, INCRA, SESC e SEBRAE.

O sujeito passivo alega que as contribuições ao SESC e ao SEBRAE somente podem ser exigidas dos estabelecimentos comerciais enquadrados nas entidades sindicais subordinadas à Confederação Nacional do Comércio, nos termos do quadro anexo ao artigo 577 da Consolidação das Leis do Trabalho, ou, ainda, daqueles empregadores que possuam empregados segurados no Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Comerciantes, hipóteses estas que não se enquadram na sua atividade.

Esta alegação foi amparada pelos impugnantes no artigo 3º do Decreto-Lei nº 9.853/1946 (c/c os artigos 1º e 3º do Decreto-Lei nº 2.318/1986), que dispõe sobre o pagamento de contribuição mensal ao Serviço Social do Comércio.

No que diz respeito ao SESC, o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou no REsp 1.255.433/SE, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, que reconhece a legalidade da exigência das contribuições de empresas prestadoras de serviços educacionais, cuja ementa é a seguinte:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA N. 284/STF. Recurso Especial representativo de controvérsia (art. 543-C, do CPC). CONTRIBUIÇÃO AO SESC E SENAC. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS EDUCACIONAIS. INCIDÊNCIA.

(...)

2. As empresas prestadoras de serviço são aquelas enquadradas no rol relativo ao art. 577 da CLT, atinente ao plano sindical da Confederação Nacional do Comércio - CNC e, portanto, estão sujeitas às contribuições destinadas ao SESC e SENAC. Precedentes: REsp. n. 431.347/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 23.10.2002; e AgRgRD no REsp 846.686/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 16.9.2010.

3. O entendimento se aplica às empresas prestadoras de serviços educacionais, muito embora integrem a Confederação Nacional de Educação e Cultura, consoante os seguintes precedentes: Pela Primeira Turma: EDcl no REsp. 1.044.459/PR; AgRg no Ag 882.956/MG; REsp. 887.238/PR; REsp. 699.057/SE;

Pela Segunda Turma: AgRg no Ag 1.347.220/SP; AgRgRD no REsp. 846.686/RS; REsp. 886.018/PR; AgRg no REsp. 1.041.574 PR; REsp. 1.049.228/PE; AgRg no REsp. 713.653/PR; REsp. 928.818/PE.

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

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008.

Já a contribuição das empresas destinada ao SEBRAE foi instituída pela Lei nº 8.029, de 12/04/1990, na redação da Lei nº 8.154/1990, como adicional das contribuições destinadas ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), Serviço Social da Indústria (SESI) e Serviço Social do Comércio (SESC). Referida lei encontra-se plenamente em vigor e não liberou da exigência qualquer tipo de contribuinte, seja ele beneficiário ou não das atividades desenvolvidas pelo órgão, seja micro, pequena, média ou de grande porte.

A contribuição adicional destinada ao INCRA – Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária tem natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico, e é perfeitamente exigível de todas as empresas.

Veja-se, nesse sentido, ementa do Acórdão proferido pelo STJ relativo ao AgRG no Agravo de Instrumento nº 1.132.547/PR:

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO AO SEBRAE. EMPRESAS DE PEQUENO, MÉDIO E GRANDE PORTE. EXIGIBILIDADE. PRECEDENTES. CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. EXIGIBILIDADE. TEMA JÁ JULGADO PELO REGIME DO ARTIGO 543-C DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL E DA RESOLUÇÃO Nº 8/2008 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, QUE TRATAM DOS RECURSOS REPRESENTATIVOS DE CONTROVÉRSIA. AGRAVO IMPROVIDO.

1. A jurisprudência desta Corte Superior de Justiça é firme em que é exigível a cobrança da contribuição ao SEBRAE, independentemente de serem micro, pequenas, médias ou grandes empresas, porquanto não vinculada a eventual contraprestação dessas entidades.

2. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 977.058/RS, submetido ao regime dos recursos repetitivos (artigo 543-C do Código de Processo Civil, incluído pela Lei nº 11.672/2008), firmou o entendimento de que a contribuição destinada ao INCRA é plenamente exigível, tendo inequívoca natureza de contribuição especial de intervenção no domínio econômico, sendo certo que não foi extinta pelas Leis nºs 7.787/89, 8.212/91 e 8.213/91.

(...)

Quanto às demais alegações, tem-se que as contribuições destinadas a terceiros estão sendo cobradas de acordo com a legislação que rege a matéria, não cabendo à instância administrativa pronunciar-se sobre as alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade das normas inseridas no ordenamento jurídico, cuja apreciação incumbe ao Poder Judiciário.

A Administração Pública está vinculada à estrita legalidade e, no âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos seus órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de

inconstitucionalidade, conforme disposto no artigo 26-A do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, ressalvadas somente as situações previstas em seu § 6º.

Das bolsas de estudo

A fiscalização identificou na contabilidade e em planilhas apresentadas pelo sujeito passivo pagamentos de valores a título de "Bolsas de Estudos e Pesquisas a Funcionários" do ICESP que não foram oferecidas a todos os funcionários, e correspondiam à educação em nível superior, infringindo os termos da alínea "t" do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991.

O artigo 28, I, da Lei nº 8.212/1991 estabelece que, para o segurado empregado, o salário de contribuição engloba a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Como se observa, ainda que o valor relativo à bolsa de estudos possa ter sido pago por período certo, mesmo assim pode ser objeto de tributação, pois a lei não dispõe sobre a duração do pagamento para que seja considerado salário de contribuição.

A alínea "t" do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época dos fatos geradores, apresenta, de forma exaustiva, a situação em que a bolsa de estudos não integra o salário de contribuição:

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

(...)

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

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

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

(...)

Ou seja, em dois casos os valores relativos a bolsa de estudos não integram o salário de contribuição, desde que atendidos os demais requisitos legais:

a) educação básica de empregados e seus dependentes; e

b) educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394/1996, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa.

O delineamento das duas situações encontra-se estabelecido na estrutura da Lei nº 9.394/1996, que fixa os diversos níveis e modalidades de educação (básica, superior e profissional), e dispõe em seu artigo 21:

Art. 21. A educação escolar compõe-se de:

I - educação básica, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio;

II - educação superior.

Ao comparar este artigo com o artigo 28, § 9º, alínea “t” da Lei nº 8.212/1991, conclui-se que quando a legislação previdenciária especifica objetivamente a educação básica, está excluindo a educação superior de seu campo de abrangência. Caso quisesse incluir a educação superior, teria se referido à educação escolar, e não somente à educação básica.

Além destes dois grupos (educação básica e educação superior), a Lei nº 9.394/1996 identifica também a educação profissional e tecnológica, estabelecendo que esta, no cumprimento dos objetivos da educação nacional, integra-se aos diferentes níveis e modalidades de educação e às dimensões do trabalho, da ciência e da tecnologia.

Assim, os pagamentos efetuados pelo sujeito passivo relativos à educação superior integram o salário de contribuição para efeito de incidência de contribuição previdenciária, conforme previsto no inciso I do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991.

Da qualificação da multa de ofício e da responsabilidade solidária

O lançamento foi efetuado com a multa de ofício qualificada, nos termos do artigo 44, I, e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, em razão da identificação da hipótese de sonegação prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502/1964. Os dispositivos são a seguir reproduzidos.

Lei nº 9.430/1996

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

(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Lei nº 4.502/1964

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

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

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

(...)

A autoridade tributária afirma que todos os fatos narrados no Termo de Verificação Fiscal resultaram na aplicação da multa qualificada de 150%, concluindo que:

27. Nos casos apurados, restou bem comprovado que, arditamente, o DIRETOR PRESIDENTE JOSÉ FERNANDO PINTO DA COSTA, omitiu (SONEGAÇÃO) parte considerável do salário de contribuição dos segurados empregados, já que além de informar os valores a menor em GFIP's, conforme apuramos na escrituração contábil, também não informou os valores concedidos aos funcionários como "bolsas de estudos" (artifício encontrado para camuflar o que na verdade são salários), tendo como consequência o não recolhimento aos cofres públicos de vultosas quantias de contribuições previdenciárias.

Verifica-se dos autos que o sujeito passivo deixou de declarar em suas GFIPs a totalidade do salário de contribuição dos segurados empregados, tendo omitido valores que constaram somente da contabilidade e os valores relativos a bolsas de estudo pagas em desacordo com a legislação que rege a matéria, o que resultou no adiamento do pagamento das contribuições exigidas no lançamento e caracterizou a hipótese prevista no inciso I do artigo 71 da Lei nº 4.502/1964.

A conduta dolosa ficou comprovada, já que o sujeito passivo, mesmo intimado, não esclareceu a que se referiam as divergências na base de cálculo encontradas pela fiscalização. Alegando escassez de tempo, mesmo diante do tempo decorrido desde a intimação, tampouco as trouxe em sede de impugnação, demonstrando que não tinha intenção de declarar os valores identificados pelo contribuinte em sua contabilidade, e nem recolher as respectivas contribuições.

Por outro lado, os impugnantes insistem na tese de que não estavam obrigados ao recolhimento das contribuições, pois o ICESP gozaria da isenção prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, situação que, como já se demonstrou anteriormente neste voto, nem o próprio sujeito passivo reconheceu, por meio de declaração, no período do lançamento.

É importante destacar que não se está julgando se houve, ou não, a prática de crime, competência essa atribuída ao Poder Judiciário, mas tão somente se foram preenchidos os requisitos estabelecidos em lei para a aplicação do aumento de multa previsto no parágrafo 1º do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996.

No que tange à responsabilidade solidária, observa-se que a autoridade tributária demonstrou que o Diretor Presidente do ICESP tinha o poder de decidir sobre a declaração ou não das contribuições exigidas no lançamento, tendo optado, ao arrepio das determinações legais, por não declará-las em GFIP e não recolher as correspondentes contribuições previdenciárias e as destinadas a terceiros.

Assim, constata-se que a situação se subsume aos fundamentos legais que constam do Termo de Verificação Fiscal, especialmente ao artigo 135, III, do CTN, que dispõe:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

(sem grifos no original)

Portanto, estando de acordo com a legislação que rege a matéria, não há como reduzir ou cancelar a aplicação da multa qualificada, mantendo-se, ainda a responsabilidade solidária atribuída José Fernando Pinto da Costa.

Da Representação Fiscal para Fins Penais

A DRJ, assim como o CARF, não é competente para conhecer do pedido para cancelamento da Representação Fiscal para Fins Penais, que tramita em processo próprio, aplicando-se ao caso a Súmula CARF nº 28, vinculante para a Administração Tributária Federal:

Súmula CARF nº 28

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Da produção de provas

No âmbito do processo administrativo fiscal federal, a produção de provas está disciplinada pelo artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972, nos seguintes termos:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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;

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar

de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las.

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador.

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 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.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Como se observa, a regra geral no processo administrativo fiscal federal é de que a prova documental seja apresentada com a impugnação. Quanto à apresentação futura de novas provas, o sujeito passivo deve observar a disciplina do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972, em especial os parágrafos 4º e 5º.

No que diz respeito ao pedido de diligência, o impugnante não atendeu aos requisitos do inciso IV do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972, pois não expôs os motivos que a justificassem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados. Assim, nos termos do § 1º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972, o pedido de diligência é considerado não formulado.

Do Recurso Voluntário

O recorrente INSTITUTO DE CIENCIA E EDUCACAO DE SAO PAULO tomou ciência do acórdão da DRJ em 11/02/2020, sendo considerado intimado naquela data; por sua vez, o recorrente JOSE FERNANDO PINTO DA COSTA, ciência do acórdão da DRJ em 18/02/202, sendo considerado intimado naquela data; nos termos do art. 23, § 2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/72. Ambos apresentaram recurso voluntário único em 12/03/2020, portanto dentro do prazo legal, sendo tempestivo o recurso.

O recurso apresentado atende aos demais requisitos legais, portanto dele o conheço.

O recurso voluntário assim dispôs:

II. DOS FATOS – DO PROCESSO ADMINISTRATIVO N.º 15983.720105/2019-58

2. Trata-se de autos de infração lavrados em 09.08.2019 em face do **INSTITUTO DE CIÊNCIA E EDUCAÇÃO DE SÃO PAULO – ICESP** (“ICESP”), e de seu presidente, o Sr. **JOSÉ FERNANDO PINTO DA COSTA**, visando à cobrança de suposto crédito referente a contribuições previdenciárias, sendo todas relativas aos anos-calendário 2015 a 2017, no montante total de R\$ 18.135.734,84, incluídos juros e multas. A sujeição passiva da pessoa física acima mencionada foi determinada em razão de alegada “sonegação previdenciária”, nos termos dos artigos 124, 135, inciso III, e 137, inciso I, do CTN.

3. Pois bem, a i. autoridade, após análise das Folhas de Pagamento (FP), das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP’s (Bases de Cálculos e Extratos mensais de recolhimentos – Conta corrente DATAPREV/RFB), da Escrituração Contábil (ECD/SPED) e demais documentos apresentados pela instituição, entendeu que teriam sido cometidas supostas infrações.

4. A primeira infração, conforme a i. autoridade, teria sido apurada por meio do cruzamento de informações constantes da contabilidade e da GFIP, em virtude do qual teriam sido encontradas eventuais divergências no Salário de Contribuição (SC) dos segurados empregados, nos anos-calendário 2015 a 2017.

5. Segundo a i. autoridade, o contribuinte teria sido intimado a esclarecer e a justificar referidas divergências entre o que foi apurado na contabilidade e nas GFIP’s (Termo de

Constatação e Intimação Fiscal n.º 01, de 24/06/2019), mas não teria esclarecido as dúvidas da fiscalização.

6. Assim, a fiscalização considerou a remuneração dos empregados constante na escrituração contábil, considerando a diferença a maior entre os valores nela apontados e os montantes constantes das GFIP's como base de cálculo para efeitos dos lançamentos da contribuição patronal, segurados (alíquota mínima 8%), terceiros, RAT e FAP.

7. Além disso, a i. Autoridade identificou na escrituração contábil pagamentos que teriam a natureza de salários pagos a segurados empregados, sob o título de "*bolsas de estudos e pesquisas a funcionários*".

8. Entendeu também a Fiscalização que a **ICESP** não teria declarado os valores pagos a título de bolsas de estudo/pesquisa em GFIP, bem como não teria efetuado o desconto da contribuição previdenciária dos segurados empregados.

9. Observa-se, ainda, que a i. Autoridade sustentou que o art. 28, parágrafo 9º, alínea "t", trata do ensino básico e de cursos de capacitação e qualificação profissional, motivo pelo qual as bolsas de estudo relativas ao ensino superior integrariam o salário de contribuição, pois constituiriam, aos olhos da i. autoridade, salário indireto, nos termos do art. 28, inciso I, da Lei n.º 8.212/91.

10. Entendeu também a i. autoridade que caberia no caso a aplicação da multa qualificada (150%), consoante previsto no art. 44, parágrafo 1º, da Lei n.º 9.430/96.

11. Segundo a i. autoridade, o Diretor Presidente, Sr. **JOSÉ FERNANDO PINTO DA COSTA**, teria omitido parte considerável do salário de contribuição dos segurados empregados, pois teria informado salário a menor e não teria indicado valores concedidos aos funcionários a título de "bolsas de estudos", tendo, portanto, supostamente incorrido no crime de sonegação previdenciária.

12. Por fim, em face da suposta caracterização da sonegação previdenciária, concluiu a i. autoridade que teria havido intenção dolosa do diretor presidente da **ICESP**, o que resultaria, portanto, em responsabilidade solidária.

13. Nada obstante, diante dos vários excessos cometidos na apuração dos supostos fatos geradores, bem como do descabimento das penalidades impostas, foi apresentada impugnação contra o auto de infração/lançamento.

14. Neste sentido, buscou-se mostrar nas razões da impugnação que a suposta cobrança, denota, em apertada síntese, que **(i)** houve cerceamento de defesa, e, para tanto, foi requerido que fosse reconhecida a nulidade do presente auto de infração, cancelando a respectiva cobrança; **(ii)** fosse reconhecida a imunidade da **ICESP**, devendo ser cancelado o auto de infração relacionado às contribuições referentes aos anos-calendários de 2015 e 2017; **(iii)** é equivocada a apuração de valores a maior quanto aos segurados, sendo incluído valores indevidos na base de cálculo das contribuições; **(iv)** seria impossível a cobrança das contribuições de terceiros; **(v)** seria impossível a tributação de bolsas de estudo oferecidas à funcionários; **(vi)** seria impossível a cobrança de multa qualificada; **(vii)** e, por fim, que é ausente de responsabilidade o Sr. **JOSÉ FERNANDO PINTO DA COSTA**, diretor presidente da Instituição.

15. Entretanto, o v. acórdão prolatado pela DRJ/POA, ora recorrido, acabou por desconsiderar todas as explicações trazidas aos autos pelos Recorrentes, julgando improcedente a impugnação e mantendo o crédito tributário exigido e a responsabilidade tributária do diretor presidente.

Nesse sentido, verifica-se o acórdão proferido pela i. DRJ:

(...)

16. *Data maxima venia*, o entendimento esposado pelo v. acórdão não pode ser mantido.

Logo, diante das razões de fato e de direito a seguir expostas, faz-se necessária a reforma do r. acórdão prolatado pela DRJ/POA, a fim de extinguir os autos de infração relativos às contribuições previdenciárias em questão e o consequente arquivamento do presente Processo Administrativo n.º 15983.720105/2019-58.

III. DAS RAZÕES PARA REFORMA DA DECISÃO PROFERIDA PELA DRJ

III. 1. PRELIMINARMENTE - DO CERCEAMENTO DE DEFESA. NECESSIDADE DE DEVOLUÇÃO DO PRAZO PARA APRESENTAÇÃO DE INTIMAÇÃO. DA TARDIA FORMALIZAÇÃO DO PROCESSO DE LANÇAMENTO.

17. Conforme se depreende do v. acórdão, os i. julgadores entenderam que os ora Recorrentes possuíam as informações necessárias ao exercício do direito à defesa e ao contraditório, não havendo na contestação qualquer negativa de recebimento dos documentos. Além disso, ficou consignado pelos i. julgadores que os autos de infração estavam instruídos com os elementos indispensáveis para a comprovação de suposto ato ilícito. Se não bastasse isso, foi entendido também que os documentos já eram de conhecimento prévio do sujeito passivo e que os Recorrentes demonstraram na impugnação ter perfeito conhecimento dos fatos apontados pela fiscalização, não sendo demonstrado qualquer prejuízo em data posterior à ciência do lançamento aos Recorrentes.

18. Em primeiro lugar, insta salientar que as intimações dos ora Recorrentes ocorreram nos dias 14 e 15 de agosto de 2019, razão pela qual deveria lhes ser garantido o prazo de 30 dias para a impugnação do auto de infração, nos termos do art. 10, inciso V, do Decreto n.º 70.235.

19. Contudo, no caso em voga, a juntada dos documentos que instruem o processo, a partir da fl. 104, somente foram juntados aos autos em 26.08.2019. Ou seja, após transcorrido mais de um terço do prazo para impugnação é que foram juntadas aos autos **mais de 270 laudas de documentos**, além daqueles não pagináveis, sendo alguns de extrema importância para a apuração e defesa dos **Recorrentes**, tornando impossível o exercício pleno do direito ao contraditório e à ampla defesa em tão curto prazo.

20. Assim, verifica-se que foi descumprido o disposto no art. 10º do Decreto 70.235/72, de forma que a disponibilidade tardia do processo administrativo, contendo documentos que instruem o lançamento e, portanto, essencial para oportunizar a defesa dos Recorrentes, torna inviável o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, nos termos do inciso V do referido dispositivo. Por essa razão, requer-se seja reconhecida a nulidade do ato administrativo, nos termos do art. 59 do mesmo diploma legal, uma vez que houve preterição do direito de defesa, e, por consequência, deverá ser determinada a realização de nova intimação do lançamento com a reabertura do prazo de 30 dias para a apresentação de impugnação.

21. Observa-se que a indevida instrução do processo administrativo de lançamento se assemelha à ausência de constituição devida dos autos de infração, nos termos do art. 9º do Decreto-lei n.º 70.235/72, o qual impõe a apresentação dos documentos comprobatórios do fato gerador.

22. Por meio da tela do sistema e-CAC é possível observar a mora para a juntada de documentos: (vide quadro fls. 529)

...

23. Verifica-se que todos os anexos citados no TVF foram juntados a partir da fl. 129 e apenas na data de 26.08.2019: (vide quadro fls. 530/531)

...

24. Logo há que se concluir pela nulidade material insuperável, que somente poderia ser corrigida por meio da realização de novo procedimento de lançamento com a reabertura do prazo para apresentação da Impugnação.

25. Ora, como se depreende do art. 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento tributário é atividade privativa, vinculada e obrigatória, que compete à autoridade administrativa com o intento de “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

26. Por sua vez, o art. 144 do CTN dispõe que “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente *modificada ou revogada*”. Desta forma, ressalta-se que o procedimento de lançamento fiscal é regido pelo Decreto-lei n.º 70.235/72, cujo art. 9º impõe que “a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”.

27. Portanto, diante das normas vigentes, pode-se até mesmo dizer que o lançamento ora combatido nem sequer era existente na data da intimação da instituição. Como leciona o Professor **ANTONIO JUNQUEIRA DE AZEVEDO**, o fato jurídico pode ser avaliado a partir de dois planos jurídicos: “a existência e a eficácia. Caso seja verificado defeito em qualquer um destes, o fato jurídico não produzirá efeitos, sendo, ainda, que a possibilidade de correção do vício dependerá de onde este se encontra. *Ipsis literis*:

“Fato jurídico é o nome que se dá a todo fato do mundo real sobre o qual incide norma jurídica. Quando acontece, no mundo real, aquilo que estava previsto na norma, esta cai sobre o fato, qualificando-o como jurídico; tem ele, então ‘existência jurídica’. A incidência da norma determina, como diz Pontes de Miranda, sua entrada no mundo jurídico. O fato jurídico entra no mundo jurídico para que aí produza efeitos jurídicos. Tem ele, portanto, ‘eficácia jurídica’. Por isso a maioria dos autores define o fato jurídico como o fato que produz efeitos no campo do direito. ‘Fatos jurídicos são os acontecimentos em virtude dos quais as relações de direito nascem e se extinguem’³. Há até mesmo quem veja nessa eficácia jurídica dos fatos jurídicos sua essência. Em tese, porém, o exame de qualquer fato jurídico deve ser feito em dois planos: primeiramente, é preciso verificar se se reúnem os elementos de fato para que ele exista (plano da existência); depois, suposta a existência, verificar se ele passa a produzir efeitos (plano da eficácia)”. (Destaques nossos).

28. Dessa forma, o autor leciona que elemento é **tudo aquilo que compõe a existência do** fato jurídico no campo do direito, ou seja, é aquilo que a lei determina como fator constituinte. Ora, ainda que o estudo do autor se foque no negócio jurídico, como é salientado no parágrafo inaugural da obra, o plano da existência jurídica deve estar presente em **todos os fatos jurídicos**.

29. Por consequência, quando verificamos que a lei dispõe que é essencial ao procedimento de lançamento que este esteja acompanhado de todos os documentos necessários para demonstração do suposto fato gerador, o não cumprimento de referida imposição acarreta um vício tão profundo que impede a constituição do fato jurídico (lançamento) em si. Por consequência, como leciona **ANTONIO JUNQUEIRA DE AZEVEDO**, se o fato jurídico é, em verdade, inexistente, nem sequer é possível falar em nulidade.

30. Desta forma, uma vez que não foram cumpridos os requisitos essenciais previstos em lei para que o lançamento exista no mundo jurídico, a única forma possível de corrigir a situação seria a realização de novo lançamento, de forma que os respectivos autos de infração deveriam estar devidamente instruídos pelos documentos determinados em lei, e cujo contraditório e ampla defesa fossem plenamente garantidos aos Recorrentes, princípios que são resguardados pela Constituição Federal como cláusulas pétreas e devem garantir o direito à informação, à manifestação e também à possibilidade de ver os seus argumentos considerados, conforme preleciona Gilmar Ferreira Mendes.

No caso em epígrafe, o direito à informação foi notadamente violado pela ausência de documentos para instrução do processo administrativo de lançamento.

31. Ainda que assim não fosse, há que se entender, ao menos, a existência de vício material diante da gravidade inerente à impossibilidade de acesso aos documentos que instruíram os autos, o que acarretou cerceamento de defesa. Nesse sentido, observa-se que o e. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais apresenta farta jurisprudência:

“ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/11/1998 a 30/06/2001

RELATÓRIO FISCAL DO LANÇAMENTO. OMISSÕES. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE.

É nulo, por vício material, o lançamento, cujo Relatório Fiscal não demonstra/explicita de forma clara e precisa todas as circunstâncias em que ocorreram os fatos geradores, bem como, os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito tributário, de forma a possibilitar ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e do contraditório. Recurso Voluntário Provido”

(CARF, 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, Conselheiro Relator KLEBER FERREIRA DE ARAÚJO, Processo Administrativo n.º 23034.000012/200484, Acórdão n.º **2401-003.247**, julgado em 17.11.2013 – destaques nossos).

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/01/2004

AUTO DE INFRAÇÃO. VÍCIO DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE.

A falta de motivação do lançamento implica preterição do direito de defesa do contribuinte. Os princípios do contraditório e da ampla defesa traduzem a necessidade de se dar conhecimento da acusação fiscal em toda a sua plenitude.

O vício assim ocorrido tem natureza material, não formal.

Em revisão aduaneira, quando a fiscalização se baseia unicamente na descrição da mercadoria contida na correspondente declaração de importação, e a descrição das mercadorias, no entanto, foi considerada insuficiente para fins da adequada classificação tarifária, o que redundou no juízo de que a importação foi realizada à revelia de licenciamento, com a consequente lavratura de auto de infração para a exigência da multa correspondente, revela-se com defeito na motivação do lançamento, que deverá ser declarado nulo, por vício material.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do

Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire”.

(CARF, 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Conselheira Relatora ÉRIKA COSTA CAMARGOS AUTRAN, Processo Administrativo n.º 10831.002626/2007-14, Acórdão n.º 9303-009.777, julgado em 12.11.2019 – destaques nossos)

32. Diante do exposto, verifica-se os argumentos trazidos pela c. DRJ/POA não devem prosperar, pois foi descumprido o disposto no art. 9º do Decreto 70.235/72, de forma que a juntada tardia de documentos essenciais para a defesa dos Recorrentes torna inviável o pleno exercício do direito de defesa, nos termos do art. 10, inciso V, do mesmo diploma. Logo, seja pela inexistência do lançamento, seja pela nulidade material, fato é que se impõe nova intimação. Assim, o que se requer é que seja reconhecida a inexistência, ou, se for o entendimento deste e. Conselho, a nulidade material do lançamento, diante da impossibilidade do acesso total aos autos e, por consequência, o descumprimento do art. 9º do Decreto-Lei n.º 70.235/72.

III.2. DA IMUNIDADE DA INSTITUIÇÃO EDUCACIONAL E BENEFICENTE (ART. 195, §7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL)

33. Depreende-se do referido acórdão que os i. julgadores entenderam que o **ICESP** não faria jus à imunidade diante do fato de que a instituição passou a se declarar como entidade imune a partir de 2018 e não apresentou o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS).

Além disso, após intimada, a Instituição teria noticiado que não possuía o documento. Assim, foi consignado pela c. DRJ/POA que não poderia ser acatado o pedido de imunidade pois tratava-se de matéria estranha ao lançamento. Vejamos:

“No caso dos autos, os próprios impugnantes informaram na impugnação que o ICESP passou a declarar-se como entidade imune a partir de 2018, fora, portanto, da abrangência deste lançamento, que engloba competências entre 2015 e 2017.

No que diz respeito à certificação, o ICESP havia sido intimado pela fiscalização, por meio do Termo de Intimação fiscal nº 02 (fls. 98/102), a apresentar o ‘5. Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) válido para todo o período em análise’, tendo respondido que não possuía o documento para o período solicitado (fl. 107).

Diante do exposto, tem-se que o pedido para o reconhecimento da ‘imunidade’ da impugnante ou, alternativamente, da nulidade do Auto de Infração, tendo em vista que não foi apurado pela fiscalização o descumprimento dos requisitos para o gozo da imunidade tributária, nos termos do artigo 14 do CTN, não pode ser acatado, tratando-se, inclusive, de matéria estranha a este lançamento, pois neste período não houve declaração do sujeito passivo nesse sentido.” (Destaques nossos).

34. Pois bem, cumpre destacar que a **ICESP** é uma associação civil, sem fins lucrativos, de caráter filantrópico, conforme descrito no artigo 1º, de seu estatuto social. Outrossim, é imprescindível ressaltar que não há remuneração dos membros da Diretoria Executiva e do Conselho Fiscal, em respeito à vedação prevista no art. 21 do estatuto. Desta forma, é de se reconhecer que a **ICESP** está apta 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.”

35. Há que se observar que a Constituição outorga à lei a competência para estabelecer os requisitos para o gozo da imunidade. Ocorre que, para fazer cumprir a Carta Magna, inicialmente, a Lei n.º 8.212, de 1991, trouxe em seu art. 55, um rol de requisitos. Entretanto, este foi, posteriormente, revogado pela Lei ordinária n.º 12.101/2009, a qual impõe um novo rol por meio de seu art. 29.

36. Nesse sentido, o e. Supremo Tribunal Federal fixou entendimento, 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 não de estar previstos em lei complementar”. Deste modo, a **tese** firmada em sede de Repercussão Geral é expressa no sentido de que não compete à lei ordinária dispor sobre os requisitos previstos no art. 195, § 7º, da Constituição Federal. Portanto, aplicável a toda e qualquer norma que verse sobre o tema.

37. Desta forma, não há como se discutir se os efeitos do acórdão paradigma afetam o rol de requisitos trazidos na Lei n.º 12.101/09, uma vez que esta lei se trata de lei ordinária, **em clara** oposição ao que determina a Tese n.º 32 das Repercussões Gerais do e. STF. Se não bastasse, deve-se lembrar que o art. 29 deste diploma legal veio para substituir o previsto no art. 55, da Lei n.º 8.212/91, o que corrobora a conclusão de que os efeitos aplicados a uma se estendem à superveniente, uma vez que o vício (incompetência da lei ordinária) permanece em ambos os diplomas.

38. Pois bem, o fato de o *leading case* tomar por base uma situação específica, referente à Lei n.º 8.212/91, não afasta o fato de que o que vincula é a tese extraída do julgamento, a qual impõe que os requisitos para gozo da imunidade deverá estar em lei complementar, independentemente de qual seja o diploma impugnado.

39. Portanto, uma vez reconhecidos como inconstitucionais os requisitos previstos na Lei n.º 12.101/09, por força da tese vinculante proferida em sede de Repercussão Geral, em razão da incompetência da lei ordinária, passariam a ser exigidos para o gozo da imunidade apenas os **requisitos previstos no art. 14 do CTN** (caso se entenda, *ad argumentandum tantum*, aplicável às contribuições o 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.”

40. Neste contexto, deve-se ressaltar que a Recorrente passou a declarar-se como entidade imune a partir de 2018, uma vez que a tese vinculante firmada pelo e. STF foi

publicada em agosto de 2017. Deve-se ressaltar, no entanto, que a ICESP cumpre os requisitos previstos pelo artigo 14 do CTN desde o seu surgimento, sendo assim, é uma entidade imune desde a sua instauração que é prevista pelo seu estatuto social.

41. Em outras palavras, a decisão do e. STF não *constituiu* uma nova situação para as instituições imunes, mas apenas *reconheceu a situação já existente* na vigência da Constituição Federal de 1988. Portanto, aqueles que já cumprem o disposto no texto constitucional e, caso seja o entendimento, o art. 14 do CTN, devem ser reconhecidos como imunes.

42. Assim, observa-se que **a Recorrente goza de imunidade tributária**, conforme previsto no CTN. Constata-se, inclusive, que há a ausência de distribuição de lucros ou pagamento de remuneração para a Diretoria e Conselho Fiscal, conforme já exposto.

43. Diante desses fatos, deverá ser reconhecida a imunidade da ora Recorrente, a fim de que seja cancelado o auto de infração relacionado às contribuições referentes aos anos-calendário de 2015 a 2017. Entretanto, caso não seja este o entendimento desta c. DRJ, requer-se seja reconhecida a nulidade do auto de infração, tendo em vista que não foi apurado pela fiscalização o descumprimento dos requisitos para a gozo da imunidade tributária, nos termos do art. 14 do CTN, o que acarreta a existência de vício do respectivo procedimento de apuração.

44. Por fim, subsidiariamente, em respeito ao princípio da eventualidade, se for o entendimento destes i. conselheiros por manter a cobrança das contribuições, requer-se seja afastada a interpretação de que a Recorrente agiu de forma ilícita, dolosamente, incorrendo em sonegação, nos termos da Lei n.º 4.502/64, considerando que agiu pautada na decisão do e. STF, e não em dolo. Por consequência, requer seja afastada a multa de 150%, bem como cancelada a respectiva representação para fins penais.

III.3. DA EQUIVOCADA APURAÇÃO DE VALORES A MAIOR QUANTO AOS SEGURADOS: DA INCLUSÃO DE VALORES INDEVIDOS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES

45. No que se refere a apuração de valores a maior quanto aos segurados, a c. DRJ/POA entendeu que a apresentação de uma planilha relativa a uma competência e desacompanhada de documentos comprobatórios, assim como a não demonstração da correlação com as contas contábeis, não poderia ser aceita para infirmar o lançamento.

46. Outrossim, entenderam os i. julgadores que não foi demonstrada documentalmente o lançamento sobre verbas que não compõem o salário de contribuição, além disso não teria comprovado a inclusão de valores em aberto no PERT. Do mesmo modo, os i. julgadores entenderam que a argumentação dos Recorrentes sobre a falta de tempo é descabida uma vez que teriam sido intimados durante o período de fiscalização para apresentá-los.

“No entanto, a mera apresentação de uma planilha relativa a uma competência, desacompanhada de quaisquer documentos comprobatórios, e ainda sem demonstrar a correlação com as contas contábeis de onde foram extraídas as bases de cálculo do lançamento, identificadas no Termo de Verificação Fiscal, **não pode** ser aceita para fins de infirmar o lançamento.

(...)

O contribuinte não demonstrou concretamente, por meio de documentação hábil e idônea, a inclusão de verbas sobre as quais não haveria incidência de contribuições previdenciárias e destinadas a terceiros, e nem comprovou a alegação de que ‘eventual montante pago a destempo pela instituição foi inserido no PERT, instituído pela Lei n.º 13.496/17, ou em parcelamentos simplificados/ordinários, razão pela qual não existem débitos em aberto para com o fisco federal.’

(...)

No que diz respeito à alegação quanto à escassez do tempo, o que impediria a verificação a partir de quais informações a autoridade fiscal realizou o lançamento, e se esta se encontravam corretas, tem-se que o sujeito passivo já havia sido intimado durante a ação fiscal para esclarecer estas diferenças, sem que houvesse, desde então, apresentado qualquer justificativa. Portanto, não há como acatar a alegação de que não houve tempo para apresentar as informações e documentos comprobatórios de forma adequada e em sua totalidade.” (Destaques nossos).

47. Conforme exposto, em que pese a Instituição ser imune, conforme previsto no estatuto social e nos termos do art. 195, §7º, da CF, assim como reconhece a tese fixada pelo e. STF nos autos do RE 566.622, a ora Recorrente recolheu, sim, valores referentes às contribuições guerdadas, conforme reconhecido pela i. autoridade fiscal e evidenciado na impugnação. No entanto, faz-se necessário demonstrar, novamente, que mesmo que fosse contribuinte dos referidos tributos ainda assim não haveria valores remanescentes a recolher, posto que apurou e parcelou as supostas exações.

48. Ora, como se depreende dos itens 22.1 e 22.2 do TVF, **a apuração da contribuição** sobre a folha realizada pelo contribuinte ocorreu em conformidade com os valores declarados em **folha de pagamento**. Entretanto, por entender haver discrepâncias entre estes valores e aqueles informados na contabilidade, a i. autoridade fiscal lançou as supostas diferenças, conforme cálculos apresentados a partir do item 24 do TVF, *ipsis literis*:

“22. Dando andamento aos trabalhos, cujos detalhes serão bem expostos nos itens adiante, da acurada análise das Folhas de Pagamento (FP), das Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência social – GFIP’s (Bases de Cálculos e Extratos mensais de recolhimentos – Conta corrente DATAPREV/RFB), da Escrituração Contábil Digital (ECD/SPED) e demais documentos apresentados pela empresa, constatamos o seguinte:

22.1. Do cruzamento dos dados FP x GFIP (2015 a 2018), NÃO foram encontradas divergências entre o Salário de Contribuição-SC dos segurados empregados e contribuintes individuais constantes nas Folhas de Pagamento mensais e os declarados pela empresa em GFIP’s;

22.2. Entretanto, do cruzamento dos dados da Contabilidade x GFIP, ao serem analisados, mês a mês, os registros contábeis referentes às rubricas que compõem o salário de contribuição, foram encontradas divergências entre o SC dos segurados empregados (2015 a 2017); com relação aos segurados contribuintes individuais (antigos autônomos), não identificamos divergências e

(...)

24. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

Os fatos geradores das contribuições lançadas no presente Auto de Infração são Ano calendário de 2015 a 2017:

GFIP X ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

a. as DIVERGÊNCIAS de remunerações pagas aos segurados empregados, NÃO declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social – GFIP, obtidas a partir do confronto GFIP (ANEXO - I) x Escrituração Contábil (ANEXO II - Razão Salário Contribuição Empregados (...)). (Destaques no original).

49. Dessa forma, conforme se depreende dos autos, a i. autoridade fiscal comparou os valores declarados em GFIP com aqueles indicados na contabilidade. Ocorre que este cálculo se encontra equivocado!

50. Primeiramente, insta salientar que nenhum dos documentos apresentados pela i. autoridade fiscal se presta a demonstrar o valor real do salário de contribuição, base de cálculo para as contribuições previdenciárias. Isso se deve, inicialmente, ao fato de que as GFIP's são guias de recolhimento de FGTS e, em que pese também servirem para a prestação de algumas informações de cunho previdenciário, fato é que não representa o montante exato para a apuração das contribuições previdenciárias. Por sua vez, também a contabilidade apresenta diversos valores que podem ser pagos aos funcionários das instituições, mas que não compõem o salário de contribuição.

51. Dessa forma, a suposta discrepância apurada se deve à inclusão de valores na base de cálculo que são indevidos, além do fato de que a i. autoridade fiscal parte do pressuposto de que a apuração e recolhimento da contribuição previdenciária se deu em valor inferior ao efetivamente recolhido, uma vez que se utiliza dos montantes recolhidos a título de FGTS (também declaradas em GFIP), e não de contribuições previdenciárias (que são pagas por meio de GPS).

52. Dessa forma, tem-se que a apuração da suposta diferença incluiu na base de cálculo valores como o pagamento do terço de férias, indenizações, vale-refeição, entre outras verbas sobre as quais não incide contribuição previdenciária. Por este motivo, a título exemplificativo, rememora-se o apresentado na impugnação: trata-se de apuração do valor total de pagamentos a funcionários no mês de janeiro de 2017, de R\$ 3.257.169,21, conforme constante da contabilidade, mas do qual deve-se excluir a monta de R\$ 225.653,58, referente a eventos não tributáveis:

...

53. Desta forma, insta salientar que a documentação constante dos autos e aquela de acesso à i. autoridade fiscal por meio de seus sistemas, qual seja, declarações e escrituração contábil, **são prova suficiente dos fatos**. O que se fez na impugnação foi meramente *exemplificar* alguns valores que foram indevidamente incluídos no cálculo do salário de contribuição apurado pela i. autoridade fiscal.

54. Veja só, o v. acórdão recorrido dispõe que não seria a alegação da apuração indevida “prova” suficiente para infirmar o auto de infração, pois deveriam os ora Recorrentes demonstrar documentalmente que a referida monta não deveria ser incluída na base de cálculo das contribuições previdenciárias. Ocorre que este entendimento inverte a lógica do processo administrativo de lançamento, que impõe à Administração Pública apurar o tributo, nos termos do art. 142 do CTN. Pois bem, não se tenta aqui esquivar do dever de realizar prova pelo impugnante, mas há que se verificar que, o próprio auto de infração não é capaz de demonstrar os motivos pelos quais houve o lançamento, de forma que fica então impossível ao contribuinte fazer a contraprova.

55. Ora, vê-se que, diante da suposta existência de valores discrepantes apresentados na contabilidade e nas declarações do ICESP, era dever da autoridade questionar o motivo das supostas diferenças e, somente então, concluir pela necessidade, ou não, de lançamento. Entretanto, *in casu*, Administração Pública se escusou de seu dever de apurar os fatos no prazo de 5 anos e pretende que, no prazo de 30 dias, a instituição realize seu trabalho. Entretanto, **os documentos já acostados nos autos** e também aqueles de acesso pela própria RFB, por meio de das próprias GFIP's, GPS's e outras informações prestadas por meio de obrigações acessórias, são suficientes para a demonstração dos fatos. Nesse sentido, foi até mesmo solicitada a realização de diligência para sua constatação, a qual fora indeferida pelo e. DRJ de origem.

56. Por sua vez, reitera-se, que a apuração da suposta diferença na base de cálculo pela i. autoridade fiscal para o mês de janeiro de 2017 ocorreu da seguinte forma:

...

57. Depreende-se da comparação dos valores que a i. autoridade fiscal se equivocou na consolidação daquilo que foi pago aos funcionários e lançado na contabilidade. Como se vê, na realidade, o montante seria de R\$ 3.257.169,21; entretanto o valor trazido no auto de infração foi de R\$ 3.157.150,23. Diante disso, observa-se que as planilhas, conforme supracitado, são exemplificativas e tem por finalidade demonstrar a correlação das contas contábeis de onde foram extraídas as bases de cálculo de lançamento, indo na contramão do mencionado no acórdão pelos i. julgadores.

58. Assim, apesar de, na competência de janeiro de 2017 em específico, o número ser menor, isso corrobora a nulidade do lançamento ora combatido, diante da tardia juntada dos documentos nos presentes autos. Diante do tempo escasso, não foi possível verificar a partir de quais informações a i. autoridade fiscal realizou o lançamento, e se estas se encontram corretas, evidenciando grave cerceamento de defesa pela fiscalização.

59. Contudo, apesar de uma parcela dos documentos ser liberada após 12 dias do prazo de defesa, como muito bem delineado acima, os i. julgadores insistem em afirmar que os Recorrentes teriam tido tempo para encontrar os documentos solicitados, isso porque durante a ação fiscal foram intimados para apresentar justificativa. Ora, a contabilidade de uma instituição é extremamente complexa e possui inúmeros documentos emitidos por ano. O caso em comento possui período de fiscalização de 03 anos (2015/2017), possuindo incontáveis fiscalizações no decorrer dos anos. Diante disso, argumentar no sentido de que os Recorrentes teriam tempo mais do que suficiente para encontrar o que foi requerido é ilógico.

60. Ainda, deve-se apontar que do montante pago aos funcionários, conforme apurado na contabilidade para a competência de janeiro de 2017, deve ser excluído o valor de R\$ 255.653,58, uma vez que as respectivas verbas não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária. Tais números foram comprovados conforme planilhas colacionadas acima.

61. Diante dos fatos ora narrados, forçoso reconhecer que os cálculos apresentados no respectivo auto de infração não correspondem à realidade e que se apresentam diversos equívocos, o que os tornam incapazes de infirmar os valores declarados pelo Recorrente.

62. Por fim, quanto a suposta ausência de prova sobre o montante pago a destempo e inserido pela instituição no PERT, instituído pela Lei n.º 13.496/17, há que se observar que referida documentação se encontra disponível no sistema da RFB e poderia ser consultada a qualquer tempo pela e. DRJ/POA. Entretanto, a fim de se afastar este argumento, requer-se a juntada dos comprovantes de parcelamento das dívidas previdenciárias (**DOC. N.º 01**).

63. Portanto, diante das graves falhas existentes na apuração da suposta diferença entre os valores declarados e pagos/parcelados pela ora Recorrente e aqueles entendidos como devidos pela i. autoridade fiscal, o lançamento do suposto crédito tributário também se mostra nulo, diante da impossibilidade de verificação da base de cálculo, que compõem o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária. Logo, requer-se o cancelamento dos respectivos autos de infração.

III.4. DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DAS CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS

A) DA NULIDADE: AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO

64. Insta salientar que, além das exações acima descritas, também foram lançadas, por meio de auto de infração próprio, que compõe o presente processo administrativo, as contribuições de terceiros referentes a SESC, INCRA, Salário Educação e ao Sebrae. Ocorre que a fundamentação das respectivas cobranças não foi apontada no TVF, e isso foi confirmado também pelos i. julgadores da c. DRJ, conforme se pode ver:

“A alegação de que a fundamentação das cobranças ao SESC, INCRA, Salário Educação e Sebrae não foi apontada no TVF, de forma a impedir o pleno direito de defesa dos impugnantes, o que acarretaria a nulidade do lançamento, não pode ser acatada.

O inciso IV do artigo 10 do Decreto n.º 70.235/1972 estabelece que o auto de infração deve conter obrigatoriamente a disposição legal infringida e a penalidade aplicável.

Em consonância com o dispositivo legal, verifica-se que a fundamentação legal das contribuições destinadas a terceiros consta do respectivo Auto de Infração às fls. 22 a 24 dos autos, sob o título “Enquadramento Legal da Infração”.

Portanto, a ausência da descrição da fundamentação legal no Termo de Verificação Fiscal não é causa de nulidade, pois existe documento próprio em que tais informações são prestadas.” (Destaque nosso).

65. É possível observar que dessa forma foi impedido o pleno direito de defesa dos ora Recorrentes, pois, como se sabe, o lançamento fiscal não deixa de ser um ato administrativo, conforme a Lei n.º 9.784/99, artigo 50, inciso I, que denota que os atos administrativos que neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses deverão ser motivados, com a indicação dos fatos e dos fundamentos. No caso, conforme se depreende do Termo de Verificação Fiscal, houve a ausência de qualquer **motivação** pela fiscalização, apenas o mero apontamento de dispositivo de lei, sem a apresentação dos fatos que se submetem à referida norma. Logo, muito embora tenha informado o v. acórdão recorrido de que foi feita a fundamentação legal em documentação própria, não há qualquer apontamento no TVF ou em qualquer outro documento sobre os **motivos (fatos)** que impõem a cobrança da respectiva monta, **o que** evidentemente acarreta nulidade do lançamento ora guerreado, razão pela qual devem ser afastadas as respectivas cobranças.

66. Nada obstante, além da nulidade no lançamento também ensejar o afastamento da cobrança das contribuições de terceiros, há ainda que se demonstrar os fundamentos próprios pelos quais as exações específicas não podem ser cobradas, conforme passa a ser demonstrado.

B) DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA: IMPOSSIBILIDADE DE INSTITUIÇÃO POR MEIO DE INSTRUÇÃO NORMATIVA

67. Não bastasse a nulidade do lançamento das contribuições de terceiros, diante da ausência de descrição dos fatos que impuseram sua cobrança, há que se afastar o argumento de que o **ICESP** seria contribuinte das contribuições ora combatidas por força da Instrução Normativa n.º 971/2009, conforme decidido no v. acórdão recorrido:

“De acordo com o artigo 109, §5º, I, da Instrução Normativa RFB n.º 971/2009, as contribuições destinadas a outras entidades e fundos são devidas pela empresa de acordo com o código FPAS da atividade.

Ao FPAS 574, em que o contribuinte se enquadrou, corresponde o recolhimento das contribuições destinadas ao FNDE – Salário-Educação, INCRA, SESC e SEBRAE”.

68. Pois bem, em que pese ter sido amplamente demonstradas, em sede de impugnação, as disposições **legais** que instituem os respectivos tributos e dispõem sobre seus contribuintes, pretende-se manter a cobrança em comento sob o fundamento de que

instrução normativa, isto é, norma de caráter infralegal, teria instituído o tributo para certas situações, alargando, assim, o rol de contribuintes previstos em lei.

69. Observa-se que esta prática é vedada pelo ordenamento jurídico pátrio, sendo a instituição de tributo matéria exclusiva de lei, conforme dispõe o art. 97, I, do CTN, e o art. 150, I, da Constituição Federal. Portanto, é impossível manter o entendimento esposado pelo v. acórdão, de forma que deverá ser afastada a aplicação da IN RFB n.º 971/2009 *in casu*, devendo-se observar apenas e tão somente quais são os contribuintes instituídos pelas respectivas leis de regência das contribuições de terceiros.

C) DA INEXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO DO SALÁRIO EDUCAÇÃO

70. Caso não sejam acatados os argumentos expostos acima, o que se admite somente *ad argumentandum tantum*, de rigor a extinção da obrigação tributária referente à Contribuição do Salário Educação (FNDE), vez que referida exação não encontra fundamento de validade nas normas de estrutura dispostas na Constituição.

71. 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 expressa a delegação ao Legislativo Federal da competência para delimitação dos critérios da contribuição social, ao determinar que a exação será criada na 'forma da lei'.

72. E diante dessa necessidade de lei para a exigência da referida contribuição, em janeiro de 1997, foi publicada a 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.

73. Todavia, 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, razão pela qual não pode substituir o respectivo lançamento.

74. No mais, no r. acórdão prolatado pela DRJ/POA não houve discussão específica sobre o salário educação, apenas genérica, o que leva a crer que essa contribuição é, de fato, indevida.

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

75. Igualmente não há que se falar em cobrança das contribuições para o SESC e SEBRAE no presente caso. Contudo, entendeu a c. DRJ/POA que elas seriam devidas, pois, o STJ já teria reconhecido a legalidade da exigência da contribuição no que diz respeito ao SESC. No tocante a contribuição que se refere ao SEBRAE, entendeu os i. julgadores que a lei que institui a contribuição permanece em vigência, por isso a cobrança seria devida.

76. Pois bem, tais cobranças não devem permanecer, isto porque 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 da instituição ora Recorrente.

77. A leitura do art. 3º do Decreto-lei nº 9.853/46 c.c arts. 1º e 3º do Decreto-lei nº 2.318/86, permite concluir que o legislador infraconstitucional determinou explícita e taxativamente que tais encargos deveriam ser suportados por estabelecimentos comerciais, senão veja-se:

“DECRETO LEI 9.853/46

(...)

Art. 3º. Os estabelecimentos comerciais enquadrados nas entidades sindicais subordinadas à Confederação Nacional do Comércio (art. 577 da Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943), e os demais empregadores que possuam empregados segurados no Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Comerciários, serão obrigados ao pagamento de uma contribuição mensal ao Serviço Social do Comércio, para custeio dos seus empregados.”

“DECRETO-LEI 2.318/86

Art. 1º. Mantida a cobrança, fiscalização, arrecadação e repasse às entidades beneficiárias das contribuições para o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), para o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), para o Serviço Social da Indústria (SESI) e para o Serviço Social do Comércio (SESC), ficam revogados:

I - o teto limite a que se referem os artigos 1o e 2o do Decreto-lei 1.867, de 25 de fevereiro de 1981, com a redação dada pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 1.867, de 25 de março de 1981;

II - o artigo 3º do Decreto-lei nº 1.861, de 25 de fevereiro de 1981, com a redação dada pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 1.867, de 25 de março de 1981.

(...) Art. 3º. Para efeito do cálculo da contribuição da empresa para a previdência social, o salário de contribuição não está sujeito ao limite de vinte vezes o salário mínimo, imposto pelo art. 4º da Lei nº 6.950, de 4 de novembro DE 1891.”

78. O critério material da hipótese de incidência da contribuição ao SESC pode ser definido como a situação jurídica de estabelecimento comercial, enquadrado nas entidades sindicais subordinadas à Confederação Nacional do Comércio, destinada à difusão e aperfeiçoamento do ensino comercial, bem como ao fomento daquelas medidas a isto relacionadas. Trata-se de uma hipótese de incidência condicionada, já que além da qualidade de comerciante, deve a atividade comercial exercida estar contida no quadro anexo ao art. 577 da CLT (mapa do enquadramento sindical), como condição *sine qua non* para a incidência da norma tributária.

79. Logo, evidencia-se que, ao criar as respectivas imposições fiscais e ao dispor especificamente sobre os estabelecimentos comerciais, o legislador fixou e delimitou o sujeito passivo do núcleo da hipótese de incidência, estabelecendo, ao mesmo tempo, o critério material e pessoal da regra-matriz de incidência da contribuição.

80. De modo ainda mais específico, consta expressamente na própria limitação da norma supra transcrita uma outra restrição relativa ao sujeito passivo, tendo em vista que, para estar obrigado ao recolhimento da contribuição em apreço, não basta apenas ser pessoa jurídica de natureza comercial, sendo essencial que a atividade comercial desenvolvida esteja arrolada dentre aquelas listadas no quadro anexo ao art. 577 da CLT.

81. Portanto, a contribuição ao SESC somente pode ser exigida daquelas empresas comerciais cuja atividade esteja expressamente listada no referido anexo, sob pena de não se verificar a exata subsunção do fato à norma, necessária para a configuração do fato jurídico tributário que ensejaria a exação ora discutida.

82. Nessa toada, uma instituição prestadora de serviços de natureza exclusivamente **civil**, por decorrência lógica, não estaria sujeita ao dever de recolher o tributo em comento, por não estar enquadrada em sua hipótese de incidência. Nesse sentido, a decisão colacionada no v. acórdão recorrido, prolatada pelo e. STJ nos autos do REsp 1.255.433/SE, é clara ao dispor que seriam contribuintes as **EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS EDUCACIONAIS**”, situação que só abrange sociedades instituída à luz da legislação empresarial, o que jamais será aplicado à uma entidade sem fins lucrativos.

83. Neste sentido é a lição do mestre HUGO DE BRITO MACHADO⁸, segundo o qual “pessoa não integrante de qualquer uma destas categorias não deve ser compelida a contribuir no interesse das mesmas”.

84. Não há dúvidas de que as sociedades mercantil e civil se distinguem, basicamente, pelo objeto social, razão pela qual não há como confundir a Recorrente, associação filantrópica sem fins lucrativos, com as sociedades mercantis. Confirmando esse entendimento, eis a lição do i. RUBENS REQUIÃO, veja-se:

“Não nos esqueçamos que as sociedades em geral se dividem em dois grupos: sociedades comerciais e sociedades civis. Distinguem-se uma das outras pelo seu objeto, pois enquanto as sociedades comerciais se especializam na prática constante e em massa de atos do comércio, tendo por atividade o comércio, a sociedade civil explora atos civis, tais como a colonização, a agricultura, imóveis, a prestação de serviços.”

85. É o que aponta a jurisprudência do egrégio Superior Tribunal de Justiça:

“AÇÃO DECLARATÓRIA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA O SESC E SENAC. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE VIGILÂNCIA. INEXIGIBILIDADE.

Sendo a autora empresa prestadora de serviços de vigilância, e **não empresa tipicamente comercial**, não está sujeita ao pagamento da contribuição”

86. Por sua vez, deve-se se reiterar que o e. STJ também já pacificou o entendimento de ser exigível a contribuição ao SESC das empresas prestadoras de serviços, desde que estas estejam classificadas no anexo ao art. 577 da CLT.

87. Resta evidente, portanto, que é essencial que a instituição, ainda que prestadora de serviços, seja vinculada à Confederação Nacional do Comércio, para que possa ser contribuinte do tributo ora discutido.

88. E com relação ao SEBRAE, convém esclarecer 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 empresas, 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.

89. Considerando que a Recorrente não está classificada entre as micro e as empresas de pequeno porte, não há como o INSS cobrar dele a contribuição para o SEBRAE, na medida em que esta constitui tributo vinculado, não atingindo, portanto, as instituições que não se beneficiam de tal recolhimento.

90. Ainda, como bem reconheceu o Ministro CASTRO MEIRA¹³, o adicional destinado ao SEBRAE constitui simples majoração das alíquotas previstas no Decreto-lei nº 2.316/86 (SENAI, SENAC, SESI E SESC), devendo, da mesma forma, ser recolhido pelas empresas prestadoras de serviços, enquadradas como micro ou pequena empresa, ou elencadas no art. 577 da CLT.

91. Destarte, não se aplica a exigência relativa à contribuição ao SEBRAE e ao SESC à instituição Recorrente, pois além de não ser vinculado à Confederação Nacional do Comércio, não se enquadra no conceito de micro ou pequena empresa, requisitos essenciais para a formação da relação jurídico-tributária que ensejaria a cobrança das referidas contribuições, razão pela qual é ilegal sua cobrança em face da ora Recorrente, sendo obrigatório o seu cancelamento.

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

92. Em adição aos argumentos expendidos acima, cumpre demonstrar que a cobrança da contribuição para o INCRA também não pode subsistir.

93. Referida contribuição, 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.

94. Observa-se que o v. acórdão entende, ao contrário, que referida contribuição poderia ser cobrada de todas as empresas. Justifica-se por meio da transcrição dos itens 1 e 2 da ementa da decisão prolatada pelo e. STJ nos autos do AgRG no Agravo de Instrumento nº 1.132.547/PR. Entretanto, como se depreende da leitura do referido trecho, aquela c. Corte apenas e tão somente definiu a natureza jurídica da contribuição ao INCRA como contribuição de intervenção no domínio econômico, mas em momento algum se diz aplicar sobre as empresas em geral. Mais, ainda que assim não fosse, deve-se lembrar que o **ICESP** não é uma empresa!

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

F) DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DAS CONTRIBUIÇÕES AO INCRA E SEBRAE E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO SALÁRIO EDUCAÇÃO APÓS O ADVENTO DA EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 33/01

96. Apesar de existir, inicialmente, divergência quanto à natureza das contribuições ao INCRA e ao SEBRAE, fato é que a jurisprudência pátria se pacificou no sentido de que as aludidas contribuições se classificam como Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, e, portanto, possuem seu fundamento de validade no artigo 149, *caput*, da Constituição, conforme reconhecido no v. acórdão recorrido.

97. Realmente, tal entendimento restou sufragado em inúmeros questionamentos judiciais acerca das aludidas contribuições, como por exemplo na Apelação em MS nº 2000.61.19.022023-614, da Primeira Turma do e. TRF3, de relatoria do Desembargador Federal **LUIZ STEFANINI**, nos Embargos de Declaração em Agravo nº 798.900/PR15, da Primeira Seção do STJ, relator Ministro **HUMBERTO MARTINS**, no Agravo Regimental no Agravo nº 936.025/SP16, da Segunda Turma do e. STJ, de relatoria do Ministro **HUMBERTO MARTINS**, e do Agravo de Instrumento nº 2000.03.00.067283-817, da Sexta Turma do TRF3, relatoria do Desembargador Federal **LAZARANO NETO**.

98. Analisando-se esses julgados, verifica-se que os tribunais pátrios, seguindo a jurisprudência pacífica do e. STJ, entendem que as contribuições ao INCRA e ao SEBRAE possuem a natureza de CIDE e encontram fundamento constitucional no artigo 149 da Constituição, e, por isso, devem seguir estritamente as prescrições normativas atinentes às CIDEs, devendo o intérprete comparar as características destas na sua vigência atual e a sua pertinência com o ordenamento jurídico vigente, notadamente com o artigo 149 da Constituição, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/01.

99. Não é por outro motivo que o e. Supremo Tribunal Federal reconheceu a natureza da contribuição ao SEBRAE por meio do Tema 227 das Repercussões Gerais, decidido por meio da afetação do RE n.º 635.682, de relatoria do i. Ministro Gilmar Mendes, por meio do qual se firmou a tese de que *“a contribuição destinada ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - Sebrae possui natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico (...)”*.

100. Anteriormente à referida EC, o artigo 149 da Constituição indicava apenas as finalidades a serem atingidas pelas contribuições nele mencionadas, isto é, estas exações estariam presentes sempre que implementadas para garantir as finalidades previstas constitucionalmente.

101. Todavia, com a edição da EC nº 33/01, optou o legislador constituinte derivado por estabelecer no Texto Constitucional do artigo 149, a exemplo de outras exações, mais minuciosamente alguns elementos da regra-matriz de incidência, notadamente a base de cálculo das Contribuições Sociais e de Intervenção no Domínio Econômico – CIDEs: **(i)** o faturamento; **(ii)** a receita bruta ou valor da operação; **(iii)** o valor aduaneiro, no caso de importação; e **(iv)** a unidade de medida adotada.

102. Nessa toada, cumpre esclarecer que as contribuições ao INCRA e ao SEBRAE, atualmente incidentes sobre a folha de salários, não foram recepcionadas pela Constituição de 1988, pois deixou de existir autorização constitucional para a incidência sobre a atual base de cálculo.

103. Este é o entendimento manifestado pela 2ª Turma do e. TRF da 4ª Região:

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. NATUREZA JURÍDICA. REFERIBILIDADE. NÃO-RECEPÇÃO PELA EC 33/01.

1. A contribuição ao INCRA, conforme orientação do STJ, configura contribuição **de intervenção no domínio econômico**, não tendo sido revogada pelas Leis nº 7.789/89 e 8.212/91.

2. Contudo, não foi recepcionada pela EC nº 33/01. Efetivamente, a EC 33/01, ao acrescentar o § 2º ao art. 149 da CF, especificou o regime das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, estabelecendo critérios para o aspecto quantitativo de tais contribuições, quando fossem ad valorem, dizendo as bases tributáveis (faturamento, receita bruta ou valor da operação). No caso da contribuição ao INCRA, incidindo sobre a folha de salários, é incompatível com o art. 149, § 2º, “a”, da CF.

3. A amplitude do pólo passivo depende da verificação da referibilidade, traço inerente às contribuições. A intervenção para fiscalizar e fazer com que os imóveis rurais cumpram sua função social só diz respeito ao mundo rural. Incabível, pois, de qualquer modo, a cobrança da contribuição de empresa urbana, que não mantém nenhum nexo com a atividade interventiva do INCRA.” (TRF 4, AC nº 2005.71.07.000279-6, Segunda Turma, Relator Juiz LEANDRO PAULSEN, DJe 19.07.2007, grifo nosso)

104. O entendimento trazido pelo eminente tributarista, a despeito de ter sido proferido em julgamento sobre a contribuição ao INCRA, aplica-se perfeitamente também à contribuição ao SEBRAE, por também ser esta, como já demonstrado, Contribuição de

Intervenção no Domínio Econômico – CIDE incidente sobre a mesma base de cálculo (folha de salários). Cumpre transcrever trechos do *decisum* que corroboram o argumento exposto:

“No caso em tela no presente feito - contribuição ao INCRA -, **não há interpretação possível que preserve a contribuição**. Incompatível que é, com o art. 149, § 2º, "a", da CF, a incidência de contribuição de intervenção do domínio econômico sobre a folha de salários (que não é faturamento, não é receita bruta nem valor da operação), não foi recepcionada pela EC nº 33/01.

(...)

Então, entendo que a contribuição ao INCRA, como CIDE, não foi recepcionada pelo art. 149, § 2º, III, a, da CF.”

105. Dessa forma, para além do fato de que a instituição ora Recorrente sequer é contribuinte destas contribuições, ainda deve-se destacar que ambas não foram recepcionadas pela Emenda Constitucional nº 33/01, uma vez que se limitou as possíveis bases de cálculo para as contribuições instituídas pelo art. 149 da Constituição Federal, o que não incluiu a folha de salários.

106. Esta questão é até mesmo objeto de Repercussão Geral reconhecida pelo e. STF nos autos do RE nº 603.624, e pendente de julgamento, por meio do qual, *“se discute, à luz do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal, acrescido pela Emenda Constitucional nº 33/2001, a possibilidade, ou não, da utilização, pelo constituinte derivado, do critério de indicação de bases econômicas, para fins de delimitação da competência relativa à instituição de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, e, por conseguinte, a exigibilidade, ou não, da contribuição destinada ao SEBRAE, instituída pela Lei nº 8.209/90, na redação dada pela Lei nº 8.154/90, após a entrada em vigor da referida emenda constitucional”*.

107. No mais, há que se ressaltar que referido problema também se aplica à Contribuição Social do Salário Educação, uma vez que, nos termos da Lei nº 9.424, a base de cálculo do tributo seria o “total de remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados”. Ora, uma vez que referido tributo se enquadra na categoria de contribuição social, nos termos do art. 149 da CF, deve respeitar também os limites desenhados pelo dispositivo constitucional.

108. Portanto, uma vez que a base de cálculo da Contribuição Social do Salário Educação não corresponde a nenhuma das hipóteses elencadas no rol do art. 149 da CF, observa-se aqui também a inconstitucionalidade de sua cobrança.

109. Diante de todo o exposto, por mais essas razões, deve-se cancelar o lançamento das exações ora gureeadas, tendo em vista que as contribuições ao INCRA e ao SEBRAE, bem como a Contribuição Social do Salário Educação, uma vez que não foram recepcionadas pela EC nº 33/01.

III.5. DA IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAR BOLSAS DE ESTUDO OFERECIDAS À FUNCIONÁRIOS

110. Conforme bem se sabe, a educação é um direito social básico, sendo, portanto, uma cláusula pétrea prevista no artigo 6º da Constituição Federal. Além disso, é definida como um direito de todos e dever do Estado e da família, sendo promovida e colaborada pela sociedade, nos termos previstos pelo artigo 205 da Carta Magna.

111. Consoante análise do TVF, entendeu a i. autoridade que pagamentos de salários aos segurados empregados teriam sido camuflados a título de “*bolsas de estudos e pesquisas a funcionários*”. Assim, alega que o Recorrente não declarou os

respectivos valores pagos a título de bolsas de estudo/pesquisa em GFIP e também não efetuou o desconto da contribuição previdenciária dos segurados empregados (calculados pela Fiscalização pela alíquota de 8%), motivo pelo qual foram efetuados cálculos e o consequente lançamento da contribuição patronal e do segurado.

112. Nesse sentido, apesar do sustentado pelos Recorrentes em sede de impugnação, os i. julgadores da DRJ/POA entenderam que os pagamentos efetuados relativos à educação superior integram o salário de contribuição para efeito de incidência de contribuição previdenciária, *in verbis*:

“Ao comparar este artigo com o artigo 28, § 9º, alínea ‘t’ da Lei n.º 8.212/1991, conclui-se que quando a legislação previdenciária especifica objetivamente a educação básica, está excluindo a educação superior de seu campo de abrangência.

Caso quisesse incluir a educação superior, teria se referido à educação escolar, e não somente à educação básica.

Além destes dois grupos (educação básica e educação superior), a Lei nº 9.394/1996 identifica também a educação profissional e tecnológica, estabelecendo que esta, no cumprimento dos objetivos da educação nacional, integra-se aos diferentes níveis e modalidades de educação e às dimensões do trabalho, da ciência e da tecnologia.

Assim, os pagamentos efetuados pelo sujeito passivo relativos à educação superior integram o salário de contribuição previdenciária, conforme previsto no inciso I do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.”

113. Em que pese o lançamento do suposto crédito tributário e também o recente acórdão prolatado pela DRJ/POA entender que as bolsas de estudos concedidas aos funcionários para educação em nível superior seriam objeto de tributação, deve-se ressaltar que o artigo 28, § 9º, “t”, da Lei nº 8.212/91 afasta tal cobrança. Entretanto, tenta-se afastar a aplicação do dispositivo *in casu* sob o argumento de que este apenas abarcaria a educação básica e os cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela instituição, o que não se enquadraria no caso em questão.

114. Inicialmente, insta esclarecer que o salário contribuição é a base de cálculo da contribuição previdenciária do segurado da previdência social. No caso em questão, quando se concede uma bolsa de estudos não há aumento da verba salarial, **na verdade o que ocorre é um investimento** na qualificação dos empregados, não podendo ser considerado salário *in natura*. Cabe ressaltar, inclusive, que isso também se aplica nos casos de dependentes dos funcionários.

115. Esse entendimento já é consolidado tanto pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), como pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ). Vejamos a jurisprudência:

“PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. PLR. PAGAMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. PREVIDÊNCIA PRIVADA. PAGAMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. PAGAMENTO DE PRÊMIOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

1. A verba PLR não ter caráter eminentemente indenizatório como suscitado, restou evidenciado que ela não foi paga / creditada de acordo com a legislação específica, in casu, a Lei nº 10.101, de 2000, situação que afronta a regra contida na alínea ‘j’ do § 9º, do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

2. O STJ tem pacífica jurisprudência no sentido de que o auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, remuneração do empregado. É verba utilizada para o trabalho, e não pelo trabalho.

3. O pagamento de plano de previdência privada somente para diretores e algumas empregadas da empresa afrontou a regra contida na alínea 'p' do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, porquanto não estendida a todos (empregados e dirigentes).

4. Os prêmios pagos aos empregados e diretores não tem natureza eminentemente indenizatória como afirma o contribuinte. Neste quesito, corretos os argumentos contidos nos itens 41, 42, 43 e 44 (fls. 402) do acórdão recorrido. O contribuinte, efetivamente, não conseguiu prova que a verba em questão poderia enquadrar-se numa das previsões de não incidência do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

(CARF – Recurso Voluntário nº 19.470.000669200821, Acórdão n.º 2803-003.688 Relator: Amílcar Barca Teixeira Júnior. Sessão: 07/10/2014, 3ª Turma Especial)

PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. 'O auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba empregada para o trabalho, e não pelo trabalho.' (REsp 324.178-PR, Relatora Min. Denise Arruda, DJ de 17/12/2004).

2. In casu, a bolsa de estudos, é paga pela empresa e destina-se a auxiliar o pagamento a título de mensalidades de nível superior e pós-graduação **dos próprios empregados ou dependentes**, de modo que a falta de comprovação do pagamento às instituições de ensino ou a repetição do ano letivo implica na exigência de devolução do auxílio. Precedentes: (Resp. 784887/SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ. 05.12.2005 REsp 324178/PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJ. 17.02.2004; AgRg no REsp 328602/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ.02.12.2002; REsp 365398/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ. 18/3/2002).

3. Agravo de instrumento desprovido. (STJ – AgRg no Ag: nº 1.330.484 RS 2010/0133237-3, Relator: Ministro Luiz Fux. Data de Julgamento: 18/11/2010, T1 – Primeira Turma, Data de Publicação: DJe 01/12/2010)

116. O que se vê, por meio dos julgados supracitados, é que as bolsas de estudos não integram os salários dos empregados, isto porque não retribui qualquer trabalho realizado. As bolsas, em verdade, são investimentos na qualificação dos funcionários, bem como de seus dependentes. Há que se ressaltar, ainda, que colacionado ao artigo 225 da Constituição Cidadã, a **ICESP** contribui com sua função social, pois promove e colabora, ainda mais, com o desenvolvimento da sociedade como um todo ao conceder bolsas de estudo para seus funcionários.

117. Nada obstante, imprescindível também esclarecer que as bolsas de estudos não são de recebimentos habituais, pois existe um prazo para que a bolsa seja finalizada, qual seja, a finalização do curso ou mesmo o não cumprimento de requisitos para a permanência do recebimento dela. Assim, conforme artigo 201, § 11, apenas os ganhos habituais devem ser incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária.

Deste modo, não há que se falar que as bolsas de estudos seriam “recebimentos indiretos de salário”, conforme os i. julgadores da DRJ/POA entenderam.

118. No tocante ao artigo 28, § 9º, da Lei n.º 8.212/91, denota-se que a alínea “t” **não é** taxativa, mas apresenta um rol meramente exemplificativo. O que se vê é que o legislador tentou, a todo instante, estimular o desenvolvimento do profissional. Portanto, não há que se falar que o artigo supracitado é taxativo e que apenas e tão somente a educação básica seria contemplada, motivo pelo qual não se pode manter o entendimento esposado pelo v. acórdão recorrido.

119. Imprescindível retratar, ainda, que a própria legislação do Imposto de Renda entende que a bolsa de estudos é caracterizada como um benefício exclusivo para o empregado, ou mesmo seus dependentes, não representando, assim, qualquer vantagem econômica, como no caso em apreço.

120. Deste modo, o que se requer é que sejam cancelados os autos de infração no tocante às despesas com educação e capacitação à empregados não oferecidos à tributação, pois, como se viu, se tratam de bolsas de estudos e, estas, não fazem parte do salário *in natura*, uma vez que não são habituais e são para o trabalho, e não pelo trabalho. Além disso, o rol do artigo 28, § 9º, “t”, da Lei n.º 8.212/91 é exemplificativo, sendo perfeitamente possível bolsas de estudo para estudantes no ensino superior.

III.6. DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE MULTA QUALIFICADA

121. Ainda que não se entenda pela extinção do crédito tributário com base no exposto nos tópicos anteriores, o que se admite apenas a título de argumentação, ainda assim deve ser afastada a aplicação da multa qualificada no patamar de 150%.

122. Observa-se que a c. DRJ/POA manteve a qualificação da penalidade sob o entendimento de teria ficado comprovada conduta dolosa, uma vez que não teriam sido esclarecidas as divergências na base de cálculo encontradas pela fiscalização. Além disso, os i. julgadores salientaram que a **ICESP** estaria insistindo na tese de que não teve tempo suficiente para a impugnação, bem como que seria a Instituição imune.

123. Ora, o art. 71 da Lei n.º 4.502/64 é expresso ao consignar que sonegação “**é toda ação ou omissão dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de **afetar a obrigação tributária principal** ou o crédito tributário correspondente”. O legislador foi claro ao determinar que apenas as **ações e omissões dolosas** que estejam intimamente ligadas ao fato gerador do tributo constituem sonegação, não tendo sido demonstradas no presente caso quaisquer ações ou omissões dolosas da **ICESP**.

124. Outrossim, não houve a comprovação do dolo por parte da **ICESP**, tendo a i. autoridade fiscal inferido que os atos praticados teriam o intuito de lesar o erário. Veja-se o quanto decidido pelo CARF em acórdão, no qual se afastou a qualificação da multa com base unicamente na presunção de dolo apontada no procedimento fiscal, *in verbis*:

A justificativa do fisco para aplicação da multa qualificada no patamar de 150% do imposto não recolhido foi a prática de fraude, pelo fato do sujeito passivo haver tentado justificar a origem dos depósitos com contratos de mútuos supostamente fraudulentos.

(...)

A meu ver a acusação não conseguiu demonstrar a ocorrência do dolo, consistente na vontade consciente de praticar a conduta contrária ao ordenamento tributário.

(...)

Pois bem, só cabe a aplicação da multa majorada nos casos em que o fisco consiga demonstrar a ocorrência das condutas de sonegação, fraude e/ou conluio. A mera recusa do fisco em aceitar as provas apresentadas para comprovar a origem dos depósitos não é suficiente à aplicação de gravame de tamanha monta.

Diante da acusação da ocorrência de sonegação e fraude, devemos nos debruçar sobre esses tipos legais constantes na lei n.º 4.502/1964: (...)

Observe-se que os tipos acima exigem que haja a comprovação de que ação/omissão sejam praticadas com dolo, que, na seara tributária, consiste num comportamento intencional de suprimir o recolhimento de tributos mediante artifícios que impeçam ou retardem o conhecimento do fato gerador pelo fisco ou, no caso da fraude, excluam/posterguem a ocorrência do fato gerador.

Não consigo enxergar na espécie a demonstração inequívoca da existência de conduta dolosa consistente na declaração baseada em documentos falsos ou situação que se comprove inexistente.

Concordo com o sujeito passivo quando afirma que **a mera divergência de entendimento** quanto à validade de um documento do qual não se comprova falsidade não justifica a acusação do dolo.

Isso por que, pelo que pude inferir dos autos, **as omissões de rendimentos** caracterizadas pela existência de depósitos de origem não comprovada em conta bancária em nome da autuada foram impugnadas mediante documentos e alegações que, embora não acatados pelo fisco e em parte por este julgador, estão, no meu sentir, longe de poderem dar a convicção de que ali ocorreu conduta **dolosa** tendente a esconder do fisco o fato gerador. (CARF, 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, Conselheiro Relator KLEBER FERREIRA DE ARAÚJO, Processo Administrativo n.º 19515.722828/2013-73, Acórdão n.º 2402-005.593, julgado em 19.01.2017 sem grifos no original)

125. O precedente acima colacionado consigna, portanto, que o fato de os argumentos não serem acatados pelo fisco não justifica a conclusão de que teria sido praticado pelo contribuinte ato comissivo ou omissivo doloso. Considerando que o dolo não se presume e que vige no ordenamento jurídico a presunção de inocência (art. 5º, LVII, da Constituição da República), **a fiscalização deveria** demonstrar, de forma que não restassem dúvidas, a prática de atos dolosos pela ICESP e pelo Sr. JOSÉ FERNANDO que caracterizassem sonegação.

126. Todavia, conforme reconhecido no próprio TVF, a suposta sonegação decorre porque supostamente a Recorrente teria informado a menor o salário de contribuição dos segurados empregados, bem como arditosamente, para fugir do encargo previdenciário, teria concedido remuneração indireta a título de bolsas de estudos a alguns de seus funcionários, configurando, “em tese”, conforme o próprio TVF, o crime de sonegação previdenciária.

127. Ora, conforme demonstrado, a **ICESP** goza de imunidade tributária, não sendo possível a cobrança das contribuições acima colacionadas. No mais, depreende-se do cálculo apresentado para embasar o lançamento do suposto crédito que há irregularidades e inconsistências que acarretam a nulidade ou, ao menos, na ausência de liquidez da cobrança. No que tange às contribuições de terceiros, como demonstrado, são vários os motivos pelos quais a **ICESP** não é contribuinte, bem como se mostra ilegítima sua cobrança. Por fim, com relação às bolsas de estudo, conforme entendimento consolidado pelo CARF e pelo STJ, o auxílio-educação, apesar de conter valor econômico, é, em realidade, investimento na qualificação de empregados, não

podendo ser considerado como salário *in natura*, pois não retribui o trabalho efetivo, assim, não integra remuneração do empregado, conforme já exposto.

128. Por fim, o v. acórdão não pode ser mantido por entender que é a mera ausência de declaração que comprova o dolo. Ora, mantém a qualificação para penalizar uma instituição por se entender imune, em conformidade com o que foi decisão proferida em Repercussão Geral. Não há nos autos qualquer elemento que denote dolo, além da mera ausência de pagamento, que está ampara pela possibilidade de reconhecimento de garantia constitucional, acarretando, ao menos, dúvida justa sobre a situação ora discutida.

129. Diante do exposto, de rigor que seja afastada a multa qualificada aplicada *in casu*, pois inexistente a sonegação apontada no Termo de Constatação Fiscal, requisito indispensável para majoração da multa ao patamar de 150%.

III.7. DA AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DO DIRETOR PRESIDENTE

130. Por fim, diante de todo o exposto, há que se reconhecer a ausência de responsabilidade do Sr. **JOSÉ FERNANDO**, uma vez que não houve sonegação ou qualquer outro ilícito que ensejasse sua responsabilidade pessoal, muito embora tenha entendido a c. DRJ/POA que o diretor presidente da ICESP tinha o poder de decidir sobre a declaração ou não das contribuições exigidas no lançamento.

131. Em todos os Autos de Infração, a solidariedade da pessoa física é reconhecida em razão da suposta “caracterização de SONEGAÇÃO PREVIDENCIÁRIA (...)”, restou evidenciado nestes autos a intenção dolosa do diretor presidente do INSTITUTO DE CIÊNCIA E EDUCAÇÃO DE SÃO PAULO – ICESP, 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. (...) Sobre a matéria, citamos os arts. 124, 135, inciso III, e 137, inciso I, da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN)”. Entretanto, com a devida vênia, a i autoridade fiscal se encontra equivocada, não havendo que se falar nem em responsabilização de terceiro nem em solidariedade.

132. Ora, ainda que não reste expresso qual dos incisos do art. 124 foi aplicado *in casu*, uma vez que não se trata de hipótese taxativa prevista em lei de solidariedade, presume-se que seria pelo interesse comum, nos termos do inciso I.

133. Sobre o art. 124 do CTN, **LUCIANO AMARO** esclarece que o interesse comum 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 tributo¹⁹. Referida exegese, vale citar, também pode ser colhida do escólio de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, *in verbis*:

“Em se tratando de solidariedade passiva tema que ora estamos a esquadrinhar, - os devedores respondem, cada qual, pela dívida toda. (...) Em direito tributário, têm-se dois tipos de solidariedade. O inciso I noticia a solidariedade natural. É o caso dos dois irmãos que são co-proprietários ‘pro-indiviso’ de um trato de terra. Todos são, naturalmente, co-devedores solidários do imposto territorial rural (ITR)”

134. A leitura dos trechos acima permite concluir que haverá solidariedade tributária quando a pessoa a quem se quer imputar a responsabilidade tiver participação no ato ou fato que caracteriza o fato gerador da obrigação tributária. É dizer, o *interesse comum* de que trata o referido dispositivo legal não há de ser entendido como mero interesse econômico dos sócios ou acionistas, mas, de outra sorte, como autêntico interesse jurídico, concernente à realização do fato gerador do tributo.

135. Como visto acima, 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. Cumpre frisar, a este respeito, que a jurisprudência do CARF acompanha referido entendimento, posicionando-se no sentido de exigir, para a configuração da solidariedade, a comprovação de interesse jurídico, consoante trechos transcritos abaixo:

“A solidariedade tributária se caracteriza pela existência de interesse jurídico, e não econômico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato impositivo. Para que exista solidariedade, em matéria tributária, deve haver, numa mesma relação jurídica, duas ou mais pessoas caracterizadas como **contribuintes**, situação em que cada uma delas estará obrigada pelo pagamento integral da dívida. - O interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato impositivo. Fere a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação. O procurador de pessoa jurídica, por lhe faltar a condição de sujeito passivo nos atos em que intervém, não pode ser caracterizado como responsável solidário.” (1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Relator Conselheiro **MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA**, Acórdão n.º 102-49245, sessão de 10.09.2008 sem grifos no original)

“(…) para figurar como obrigado solidário com base no art. 124, I a pessoa teria que estar numa posição em que poderia ser considerada contribuinte, ainda que em relação a apenas uma parte da obrigação. (…)

Não basta, portanto, para ser apontado responsável solidário, nos termos do art. 124, I do CTN, que a pessoa concorra para a realização do fato gerador, que participe de ações que culminem com a ocorrência do fato gerador. É preciso que, mais do que participar do fato gerador, o realize, ao lado de outras pessoas, que envergue a condição pessoal ou realize as ações definidas como necessárias à ocorrência do fato gerador: obter a disponibilidade de renda, ter o domínio útil de imóvel, obter receita, etc. (…)

A acusação, segundo se extrai da descrição dos fatos, é de que concorreram diretamente para a realização dos pagamentos irregulares e para a ocultação desses fatos por meios fraudulentos. Por tudo o que foi acima exposto, essa participação não está compreendida como hipótese de sujeição passiva tributária, com base no art. 124, I do CTN.” (1º Conselho de Contribuintes, 4ª Câmara, Relator Conselheiro **PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA**, Acórdão n.º 104-21662, sessão de 21.06.2006 sem grifos no original)

136. Salienta-se que o e. STF já pacificou entendimento no sentido de que “a solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. (...) A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo”. À vista de todo o exposto, portanto, cumpre perquirir se as pessoas físicas possuem, de fato, interesse jurídico na realização do fato gerador dos tributos apto a ensejar a solidariedade passiva preconizada pelo art. 124, I do CTN.

137. Como se vê, uma vez que o diretor da **ICESP** não é remunerado, não haveria qualquer interesse do Sr. **JOSÉ FERNANDO** em dissimular a existência do direito à imunidade. Sequer há interesse econômico.

138. Quanto ao art. 135, III, do CTN, salienta **GERD WILLI ROTHMANN** que “não se pode deduzir do art. 135, III do CTN, que este encerre a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, equívoco ainda hoje cometido pelas autoridades fiscais, doutrina e jurisprudência, apesar da clara posição contrária do STF”. Trata-se, portanto, ao ver do Professor de Direito da Universidade de São Paulo, de uma decorrência lógica do

abuso de poder dos administradores que, agindo fora do interesse social, gerem o nascimento de obrigação tributária que, não fosse o seu ato, não teria nascido.

139. Ocorre que, para a aplicação do referido dispositivo, 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, tracejada pelo art. 135 do CTN, sob pena de violar-se não apenas o art. 128 do CTN, como, igualmente, os princípios da capacidade contributiva e do não confisco.

140. Por fim, no que se refere ao art. 137 do CTN, a responsabilização do agente se dá quando cometido crime ou contravenção (art. 137, inciso I), ou ainda a prática de crime que nas hipóteses que exigem dolo específico (incisos II e III), o que não se aplica *in casu*.

141. Portanto, observa-se que não é cabível nestes autos a responsabilização prevista no inciso I do art. 137 do CTN, seja porque não foi praticado nenhum crime, quando muito foi realizado um ato no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito. Portanto, reitera-se, conforme demonstrado, a **ICESP** goza de imunidade tributária, não havendo qualquer dolo praticado pelos Recorrentes quando do não pagamento. Além disso, os valores lançados não encontram qualquer respaldo legal e na realidade, motivo pelo qual não pode subsistir a cobrança.

142. Portanto, conforme já demonstrado, uma vez que o v. acórdão mantém a cobrança diante do entendimento de que o dolo se caracterizaria pela mera não declaração, desconsiderando a situação da instituição como imune, não há como ser mantida a referida conclusão.

143. Assim é que, 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 resultaria 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 acolhimento desta impugnação para que seja afastada tanto a solidariedade em relação ao 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.

IV. DO PEDIDO

144. Com fundamento em todo o exposto, o **INSTITUTO DE CIÊNCIA E EDUCAÇÃO DE SÃO PAULO — ICESP**, bem como o Sr. **JOSÉ FERNANDO PINTO DA COSTA** requerem seja dado provimento *in totum* ao presente recurso, anulando-se, destarte, integralmente o presente auto de infração, com a extinção dos autos de infração relativos às contribuições previdenciárias em questão e o consequente arquivamento do presente processo administrativo, com o cancelamento das exigências.

145. Entretanto, caso seja o entendimento deste c. CARF, requer-se seja convertido o julgamento em diligência, a fim de que sejam devidamente averiguados os fatos, mostrando-se, ao fim, a impossibilidade de manutenção da cobrança ora combatida.

É o relatório.

Fl. 43 do Acórdão n.º 2202-010.477 - 2ª Seção/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 15983.720105/2019-58

Voto Vencido

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Redatora ad hoc.

Como redatora *ad hoc*, registro o voto do então Conselheiro relator, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas:

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.

Das Preliminares

DO CERCEAMENTO DE DEFESA. DA TARDIA FORMALIZAÇÃO DO PROCESSO DE LANÇAMENTO

Os recorrentes se insurgiram contra o fato de documentos que instruem o processo a partir da fl. 104 e os anexos citados no Termo de Verificação Fiscal juntados a partir da fl. 129, terem sido juntados somente em 26/08/2019, quando foram intimados do lançamento em 14/08/2019 e 15/08/2019, o que teria infringido o artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972 e cerceado seu direito de defesa.

O artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972 estabelece que a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada devem ser formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais devem estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Verifico que quando do encerramento da ação fiscal, o sujeito passivo recebeu os Autos de Infração juntamente com o Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Parcial do Procedimento Fiscal (fls. 368/370), onde consta a seguinte declaração. Mesma declaração constou de Termo de mesmo teor (fls. 364/366), enviado ao responsável solidário.

Recibo e Ciência do Sujeito Passivo / Representante Declaro-me ciente do encerramento do procedimento fiscal e dos documentos de lançamento acima identificados, tendo nesse momento recebido esse termo e todos os documentos de lançamento (autos de infração/notificações de lançamento) e documentos complementares que instruem os processos, em mídia digital não gravável (CD/DVD).
--

Como complemento, os Avisos de Recebimento de fls. 372 e 371, respectivamente, encaminhados ao recorrente e ao responsável solidário identifica, identificam de forma completa, todos os documentos então encaminhados.

Quando da impugnação, nenhum dos recorrentes manifestam-se contrariamente ao recebimento parcial de documentos.

Assim, entendo não haver ofensa ao artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972, pois os Autos de Infração estavam devidamente instruídos.

Por outro lado, os documentos juntados às fls. 104, que tratam de formação do processo administrativo, tais como intimações da empresa, seus anexos, Avisos de Recebimento – AR etc., portanto documentos que já eram conhecimento prévio do sujeito passivo, relacionados a intimações realizadas durante a ação fiscal. Os recorrentes, em sua defesa

inicial, demonstraram ter pleno conhecimento dos fatos e demais subsídios e informações constatadas pela fiscalização.

Não caracterizada, portanto, nulidade a ser reconhecida.

DA IMUNIDADE DA INSTITUIÇÃO EDUCACIONAL E BENEFICENTE (ART. 195, §7º, 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.

DA EQUIVOCADA APURAÇÃO DE VALORES A MAIOR QUANTO AOS SEGURADOS: DA INCLUSÃO DE VALORES INDEVIDOS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES

Conforme bem relatou o relator de piso, todas as empresas estão obrigadas a declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidas por esses órgãos, dados relacionados aos fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS (art. 32, IV, e § 2º da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009). Esta declaração, feita por meio da GFIP, constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários.

Verifica-se que a autoridade tributária examinou as folhas de pagamento e as GFIPs apresentadas pelo sujeito passivo e não encontrou divergências entre o salário de contribuição dos segurados empregados e contribuintes individuais, significando que a

base tributável que constava nas duas espécies de documentos era a mesma. Conforme apontou o julgador de piso, no que o acompanho:

Os impugnantes afirmam que a suposta discrepância apurada na comparação entre as GFIPs e a contabilidade se deve à inclusão de valores na base de cálculo que seriam indevidos, tais como terço de férias, indenizações, vale-refeição, entre outras verbas sobre as quais entendem que não incide contribuição previdenciária.

Como exemplo das inconsistências, afirmam que identificaram na folha de pagamento da competência 01/2017 o montante de R\$ 225.653,58, sobre os quais, no seu entendimento, não haveria incidência de contribuição previdenciária...

...

O contribuinte não demonstrou concretamente, por meio de documentação hábil e idônea, a inclusão no lançamento de verbas sobre as quais não haveria incidência de contribuições previdenciárias e destinadas a terceiros, e nem comprovou a alegação de que "eventual montante pago a destempo pela instituição foi inserido no PERT, instituído pela Lei nº 13.496/17, ou em parcelamentos simplificados/ordinários, razão pela qual não existem débitos em aberto para com o fisco federal."

É importante destacar que cabe à impugnante, dentro do prazo de defesa, apresentar a impugnação com os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, bem como trazer aos autos as provas que possuir, nos termos do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Portanto, a simples manifestação genérica de discordância desacompanhada da demonstração concreta das alegações e de documentos hábeis a comprovar a existência das alegadas inconsistências é ineficaz para fins de alteração do lançamento.

No que diz respeito à alegação quanto à escassez do tempo, o que impediria a verificação a partir de quais informações a autoridade fiscal realizou o lançamento, e se estas se encontravam corretas, tem-se que o sujeito passivo já havia sido intimado durante a ação fiscal para esclarecer estas diferenças, sem que houvesse, desde então, apresentado qualquer justificativa. Portanto, não há como acatar a alegação de que não houve tempo para apresentar as informações e documentos comprobatórios de forma adequada e em sua totalidade.

Por fim, a alegação não comprovada de que a apuração, na contabilidade, do valor total de pagamentos a funcionários no mês de janeiro de 2017 teria atingido o montante de R\$ 3.257.169,21, enquanto que a fiscalização teria considerado o valor de R\$ 3.157.150,23, não dá causa à nulidade, **pois não houve prejuízo ao sujeito passivo.**

Das alegações quanto às contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros)

Aqui também, por concordar com o julgador de piso adoto os seus fundamentos como minhas razões de decidir:

A alegação de que a fundamentação das cobranças ao SESC, INCRA, Salário Educação e Sebrae não foi apontada no TVF, de forma a impedir o pleno direito de defesa dos impugnantes, o que acarretaria a nulidade do lançamento, não pode ser acatada.

O inciso IV do artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972 estabelece que o auto de infração deve conter obrigatoriamente a disposição legal infringida e a penalidade aplicável.

Em consonância com o dispositivo legal, verifica-se que a fundamentação legal das contribuições destinadas a terceiros consta do respectivo Auto de Infração às fls. 22 a 24 dos autos, sob o título "Enquadramento Legal da Infração".

Portanto, a ausência da descrição da fundamentação legal no Termo de Verificação Fiscal não é causa de nulidade, pois existe documento próprio em que tais informações são prestadas.

De acordo com o artigo 109, § 5º, I, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, as contribuições destinadas a outras entidades e fundos são devidas pela empresa de acordo com o código FPAS da atividade.

Ao FPAS 574, em que o contribuinte se enquadrrou, corresponde o recolhimento das contribuições destinadas ao FNDE - Salário-Educação, INCRA, SESC e SEBRAE.

O sujeito passivo alega que as contribuições ao SESC e ao SEBRAE somente podem ser exigidas dos estabelecimentos comerciais enquadrados nas entidades sindicais subordinadas à Confederação Nacional do Comércio, nos termos do quadro anexo ao artigo 577 da Consolidação das Leis do Trabalho, ou, ainda, daqueles empregadores que possuam empregados segurados no Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Comerciantes, hipóteses estas que não se enquadram na sua atividade.

Esta alegação foi amparada pelos impugnantes no artigo 3º do Decreto-Lei nº 9.853/1946 (c/c os artigos 1º e 3º do Decreto-Lei nº 2.318/1986), que dispõe sobre o pagamento de contribuição mensal ao Serviço Social do Comércio.

No que diz respeito ao SESC, o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou no REsp 1.255.433/SE, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, que reconhece a legalidade da exigência das contribuições de empresas prestadoras de serviços educacionais, cuja ementa é a seguinte:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC.

ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA N. 284/STF. Recurso Especial representativo de controvérsia (art. 543-C, do CPC). CONTRIBUIÇÃO AO SESC E SENAC. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS EDUCACIONAIS. INCIDÊNCIA.

(...)

2. As empresas prestadoras de serviço são aquelas enquadradas no rol relativo ao art. 577 da CLT, atinente ao plano sindical da Confederação Nacional do Comércio - CNC e, portanto, estão sujeitas às contribuições destinadas ao SESC e SENAC. Precedentes: REsp. n. 431.347/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 23.10.2002; e AgRgRD no REsp 846.686/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 16.9.2010.

3. O entendimento se aplica às empresas prestadoras de serviços educacionais, muito embora integrem a Confederação Nacional de Educação e Cultura, consoante os seguintes precedentes: Pela Primeira Turma: EDcl no REsp. 1.044.459/PR; AgRg no Ag 882.956/MG; REsp. 887.238/PR; REsp. 699.057/SE; Pela Segunda Turma: AgRg no Ag 1.347.220/SP; AgRgRD no REsp. 846.686/RS; REsp. 886.018/PR; AgRg no REsp. 1.041.574 PR; REsp. 1.049.228/PE; AgRg no REsp. 713.653/PR; REsp. 928.818/PE.

4. A lógica em que assentados os precedentes é a de que os empregados das empresas prestadoras de serviços não podem ser excluídos dos benefícios sociais das entidades em questão (SESC e SENAC) quando inexistente entidade específica a amparar a categoria profissional a que pertencem. Na falta de entidade específica que forneça os mesmos benefícios sociais e para a qual sejam devidas contribuições de mesma natureza e, em se tratando de empresa prestadora de serviços, há que se fazer o enquadramento correspondente à Confederação Nacional do Comércio - CNC, ainda que submetida a atividade respectiva a outra Confederação, incidindo as contribuições

ao SESC e SENAC que se encarregarão de fornecer os benefícios sociais correspondentes.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008. Já a contribuição das empresas destinada ao SEBRAE foi instituída pela Lei nº 8.029, de 12/04/1990, na redação da Lei nº 8.154/1990, como adicional das contribuições destinadas ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), Serviço Social da Indústria (SESI) e Serviço Social do Comércio (SESC). Referida lei encontra-se plenamente em vigor e não liberou da exigência qualquer tipo de contribuinte, seja ele beneficiário ou não das atividades desenvolvidas pelo órgão, seja micro, pequena, média ou de grande porte.

A contribuição adicional destinada ao INCRA – Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária tem natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico, e é perfeitamente exigível de todas as empresas.

Veja-se, nesse sentido, ementa do Acórdão proferido pelo STJ relativo ao AgRG no Agravo de Instrumento nº 1.132.547/PR:

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO AO SEBRAE. EMPRESAS DE PEQUENO, MÉDIO E GRANDE PORTE. EXIGIBILIDADE. PRECEDENTES. CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. EXIGIBILIDADE. TEMA JÁ JULGADO PELO REGIME DO ARTIGO 543-C DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL E DA RESOLUÇÃO Nº 8/2008 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, QUE TRATAM DOS RECURSOS REPRESENTATIVOS DE CONTROVÉRSIA. AGRAVO IMPROVIDO.

1. A jurisprudência desta Corte Superior de Justiça é firme em que é exigível a cobrança da contribuição ao SEBRAE, independentemente de serem micro, pequenas, médias ou grandes empresas, porquanto não vinculada a eventual contraprestação dessas entidades.

2. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 977.058/RS, submetido ao regime dos recursos repetitivos (artigo 543-C do Código de Processo Civil, incluído pela Lei nº 11.672/2008), firmou o entendimento de que a contribuição destinada ao INCRA é plenamente exigível, tendo inequívoca natureza de contribuição especial de intervenção no domínio econômico, sendo certo que não foi extinta pelas Leis nºs 7.787/89, 8.212/91 e 8.213/91.

(...)

Quanto às demais alegações, tem-se que as contribuições destinadas a terceiros estão sendo cobradas de acordo com a legislação que rege a matéria, não cabendo à instância administrativa pronunciar-se sobre as alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade das normas inseridas no ordenamento jurídico, cuja apreciação incumbe ao Poder Judiciário.

A Administração Pública está vinculada à estrita legalidade e, no âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos seus órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme disposto no artigo 26-A do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação data pela Lei nº 11.941/2009, ressalvadas somente as situações previstas em seu § 6º.

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.

Das bolsas de estudo

Também neste capítulo, por concordar com o julgador de piso adoto os seus fundamentos como minhas razões de decidir:

A fiscalização identificou na contabilidade e em planilhas apresentadas pelo sujeito passivo pagamentos de valores a título de "Bolsas de Estudos e Pesquisas a Funcionários" do ICESP que não foram oferecidas a todos os funcionários, e correspondiam à educação em nível superior, infringindo os termos da alínea "t" do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991.

O artigo 28, I, da Lei nº 8.212/1991 estabelece que, para o segurado empregado, o salário de contribuição engloba a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Como se observa, ainda que o valor relativo à bolsa de estudos possa ter sido pago por período certo, mesmo assim pode ser objeto de tributação, pois a lei não dispõe sobre a duração do pagamento para que seja considerado salário de contribuição.

A alínea "t" do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época dos fatos geradores, apresenta, de forma exaustiva, a situação em que a bolsa de estudos não integra o salário de contribuição:

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

(...)

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

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

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

(...)

Ou seja, em dois casos os valores relativos a bolsa de estudos não integram o salário de contribuição, desde que atendidos os demais requisitos legais:

a) educação básica de empregados e seus dependentes; e

b) educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394/1996, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa.

O delineamento das duas situações encontra-se estabelecido na estrutura da Lei nº 9.394/1996, que fixa os diversos níveis e modalidades de educação (básica, superior e profissional), e dispõe em seu artigo 21:

Art. 21. A educação escolar compõe-se de:

I - educação básica, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio;

II - educação superior.

Ao comparar este artigo com o artigo 28, § 9º, alínea “t” da Lei nº 8.212/1991, conclui-se que quando a legislação previdenciária especifica objetivamente a educação básica, está excluindo a educação superior de seu campo de abrangência. Caso quisesse incluir a educação superior, teria se referido à educação escolar, e não somente à educação básica.

Além destes dois grupos (educação básica e educação superior), a Lei nº 9.394/1996 identifica também a educação profissional e tecnológica, estabelecendo que esta, no cumprimento dos objetivos da educação nacional, integra-se aos diferentes níveis e modalidades de educação e às dimensões do trabalho, da ciência e da tecnologia.

Assim, os pagamentos efetuados pelo sujeito passivo relativos à educação superior integram o salário de contribuição para efeito de incidência de contribuição previdenciária, conforme previsto no inciso I do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991.

Isso posto, mantém-se o lançamento neste Capítulo.

Neste Capítulo, na qualidade de Redatora *ad-hoc*, registro que o Conselheiro relator foi acompanhado pelos demais integrantes da Turma pelas conclusões. Isso porque o entendimento dos demais conselheiros foi que o fundamento para a manutenção do lançamento foi o fato de a empresa subvencionar cursos de educação superior, e que isso se enquadraria na hipótese da alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei nº 8212/91.

Sobre o tema a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) compreendeu que os valores relativos à educação superior (graduação e pós graduação) podem ser considerados como cursos de capacitação e qualificação profissional, enquadrando-se em hipótese de não incidência:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. EMPREGADOS. CURSOS DE NÍVEL SUPERIOR. ISENÇÃO. POSSIBILIDADE.

A qualificação e capacitação profissional não se restringem a cursos oferecidos em nível de educação básica, podendo estender-se a cursos em nível de graduação ou pós-graduação.

(Acórdão 9202007.436, 2.ª Turma, em 12/12/2018, Processo 16682.722526/201628)

Ainda, necessário salientar os termos da Súmula CARF nº 149:

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

Porém, a leitura do relatório fiscal permite verificar que o lançamento foi motivado também pelo fato de que os cursos não eram extensíveis à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, além de não estarem vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa. Transcrevo a legislação que disciplina a matéria no âmbito previdenciário:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

...

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

...

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

De se notar que a alínea ‘t’ do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 dispõe sobre a não integração ao salário de contribuição do valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394/96, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

No caso concreto, além de não alcançar a totalidade dos segurados, os cursos não eram, em sua totalidade, voltados à atividade fim da empresa, de forma que, no entendimento dos demais membros deste Colegiado presentes na data do julgamento, deve ser negado provimento ao recurso, pois conforme consta no relato fiscal:

b.4. Além da questão da não disponibilização a todos os funcionários, há que se analisar outro aspecto trazido pelo art. 28, § 9º, “t”: a exigência de plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 1996. Assim dispõe o citado art. 21 da Lei nº 9.394/96:

...

b.7. Vê-se, portanto, que a expressão “curso de capacitação e qualificação profissional” não alcança a educação superior, regida por normas específicas, conforme os art. 43 a 57 da Lei nº 9.394/96, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, sendo composta de diversos níveis e modalidades de educação e tendo características próprias estabelecidas na citada Lei. Também a capacitação e qualificação profissional teriam que estar relacionadas à atividade da fiscalizada, que é uma instituição de ensino.

b.8. Constata-se, nas planilhas, que foram concedidas bolsas de estudos nas mais variadas áreas do conhecimento, tais como Administração, Agronomia, Arquitetura, Direito, Educação Física, Enfermagem, Engenharia Civil, Fisioterapia, Farmácia, Matemática, Medicina, Odontologia, etc, não se caracterizando capacitação e qualificação profissional relacionadas com a atividade da empresa.

...

b.10. Portanto, pelo exposto, os valores despendidos pelo ICESP a título de bolsas de estudos com educação superior, não extensíveis a todos os segurados e não relacionados com a atividade do sujeito passivo devem ser considerados salário de contribuição dos segurados empregados beneficiários, posto que não se adequam aos requisitos estabelecidos pela legislação para que sejam isentos da incidência de contribuições previdenciárias, conforme disposto na alínea “t”, § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores.

Posto isso, prossegue o relator original:

Da qualificação da multa de ofício e da responsabilidade solidária

O lançamento foi efetuado com a multa de ofício qualificada, nos termos do artigo 44, I, e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, em razão da identificação da hipótese de sonegação prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502/1964. Os dispositivos são a seguir reproduzidos.

Lei nº 9.430/1996

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

(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Lei nº 4.502/1964

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

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

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

VI. DA AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DO DIRETOR PRESIDENTE

Pleiteiam 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.

Registro que durante a sessão, o então conselheiro Relator se reposicionou, votando pelo afastamento da qualificação da multa.

Dispositivo

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para afastar a qualificação da multa, reduzindo-a ao piso legal.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva

(voto de Eduardo Augusto Marcondes Freitas)

Voto Vencedor

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Redatora designada.

O ilustre Conselheiro Relator restou vencido quanto ao conhecimento parcial e à responsabilização solidária do diretor presidente.

Quanto ao conhecimento parcial, não se conhece das questões de ilegalidade e de inconstitucionalidade nos termos da Súmula CARF nº 2.

Quanto à 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 for 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, reproduzo parte do Acórdão da C. CSRF nº 9101-005.502, de 12/07/2021:

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, 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 ser Diretor Presidente da recorrente, de forma que deve ser afastada a responsabilização solidária.

Isso posto, voto por conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de ilegalidade e de inconstitucionalidade, e, na parte conhecida, por dar provimento parcial ao recurso em maior extensão para, além de reduzir a multa ao piso legal, afastar a responsabilidade solidária atribuída ao diretor-presidente.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva