



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15983.720126/2013-88
ACÓRDÃO	2202-011.762 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ASSOCIACAO AMPARO AOS PRAIANOS DO GUARUJA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ISENÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PARA TERCEIROS – OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL NA ÁREA DE EDUCAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS LEGAIS. SUSPENSÃO DOS BENEFÍCIOS. LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO.

Sendo constatado que a entidade beneficente de assistência social na área de educação deixou de cumprir requisitos do art. 14 do CTN, exigidos para o gozo da imunidade/isenção, considera-se suspenso o benefício e lavra-se auto de infração de obrigação principal para exigência das contribuições previdenciárias devidas no período, que deixam de ser imunes, bem como para exigência de contribuições para Terceiros (Outras Entidades e Fundos), que deixam de ser isentas, além de se lavrar os reflexos relacionados com autos de infração de obrigação acessória.

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. SÚMULA CARF Nº 11.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

DECADÊNCIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ARTIGO 173, I, DO CTN.

Na hipótese de falta de recolhimento antecipado de contribuições previdenciárias, se aplica a regra geral do artigo 173, I, do CTN, para a contagem do prazo decadencial.

MULTA MORATÓRIA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF Nº 196.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a

retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares, e, por maioria de votos, dar-lhe parcial provimento para que a penalidade lançada seja calculada nos termos da Súmula CARF nº 196. Vencidos os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela (relatora) e Thiago Buschinelli Sorrentino, que deram provimento integral ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Henrique Perlatto Moura.

Assinado Digitalmente

Andressa Pegoraro Tomazela – Relatora

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura – Redator designado

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Thiago Buschinelli Sorrentino, Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Com a finalidade de resumir o presente caso, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Trata-se de Autos de Infração – AI lavrados contra o sujeito passivo em epígrafe, cujos créditos tributários são os descritos a seguir:

AI Debcad nº 37.372.125-0, com valor consolidado em 14/5/2013, de R\$ 1.390.630,04, referente à exigência de contribuições destinadas à previdência social inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – Gilrat, relativas às competências 01/2008 a 13/2008, parte patronal.

AI Debcad nº 37.372.126-9, com valor consolidado em 14/5/2013, de R\$ 295.060,19, referente à exigência de contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos denominados Terceiros – Salário Educação (FNDE), Incra, Senac, Sesc e Sebrae – incidentes sobre a remuneração de empregados, relativas às competências de 01/2008 a 13/2008.

AI Debcad nº 37.372.127-7, no valor de R\$ 120.215,06, por infringência ao estabelecido na Lei nº 8.212, de 24/7/1991, artigo 32, inciso II, combinado com disposto no Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 6/5/1999, artigo 225, inciso II e §§ 13 a 17.

Consta no relatório dos autos de infração (fls. 23/41) conforme segue.

A autuada, conforme seu estatuto social consolidado em 27/1/2004, é uma associação civil de natureza confessional, beneficente e filantrópica, sem fins econômicos, que tem por finalidade a educação, a cultura, a saúde e a assistência social. A entidade é mantenedora do Colégio e Faculdade Don Domênico, Creche Anna Julian Tybor Passaes, Posto Médico Social e Centro Esportivo Don Domênico, todos no mesmo CNPJ.

Foi declarada de utilidade pública federal em 14/12/1972, de utilidade pública municipal e de acordo com os dados extraídos do SICNAS – Sistema de Informação do Conselho Nacional de Assistência Social, teve o seu primeiro registro no CNAS – Conselho Nacional de Assistência Social deferido em 1947 e a seguir retificado em 1971, o que lhe garantiu o Cebas – Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social renovado periodicamente. As duas últimas renovações do Cebas, deferidas pelo CNAS, ocorreram por força do disposto no artigo 37 da Medida Provisória nº 446, de 7/11/2008, conforme processos nº 44006.000669/2003-78 (deferido pela Resolução nº 13/2009, em 10/2/2009, com período de validade de 2004 a 2006) e nº 71010.001955/2006-15 (deferido pela Resolução 3/2009, em 23/1/2009, com período de validade de 2007 a 2009).

Em 23/10/2008, antes, portanto, da edição da MP nº 446/2008, a autuada foi cientificada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB que não constavam em seus sistemas informatizados os recolhimentos de contribuições previdenciárias relativas a parte dos segurados empregados e que, caso não regularizasse essa pendência estaria sujeita à perda da isenção relativa à contribuição patronal. O contribuinte parcelou o débito relativo ao período de 02/2007 a 07/2007, mas não há recolhimentos no período de 08/2007 a 01/2008 e de 03/2008 a 08/2008, o que motivou a formalização do lançamento por meio de DCG – Débitos Confessados em GFIP que foram inscritos diretamente na Dívida Ativa Federal.

Em face da existência desses débitos perante a previdência social, com base no que determina a Lei nº 8.212/1991, artigo 55, § 6º, combinado com o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, artigo 206, §§ 12 e 13, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santos emitiu em 13/2/2009, o Ato cancelatório de isenção de contribuições sociais nº 01/2009, com efeitos a partir de 1/11/2007 e que perduraram até 9/11/2009, quando com o advento da MP nº 446/2008, o artigo 55 da Lei nº 8.212/1991 foi revogado (embora voltasse a vigorar no período de 12/2/2009 a 29/11/2009 por motivo de rejeição da MP pelo Congresso Nacional).

A autuada interpôs recurso administrativo em 7/4/2009 contra o Ato cancelatório (processo nº 15987.000331/2009-15) que foi encaminhado ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf. Contudo, em razão de publicação da Lei nº 12.101, de 27/11/2009 e do Decreto nº 7.237, de 20/7/2010, o processo foi devolvido pelo Carf para a DRF de Santos, para que fosse observado o disposto no artigo 45 das disposições transitórias contidas no mencionado Decreto.

DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS. SUSPENSÃO DA IMUNIDADE.

Durante o procedimento fiscal, por meio do exame da documentação apresentada, constatou-se a prática de fatos que ensejaram a suspensão da imunidade tributária. Especificamente, foi descumprido o requisito previsto na Lei nº 8.212/1991, artigo 55, inciso IV (requisito que posteriormente foi previsto na MP nº 446/2008, artigo 28, inciso II e na Lei nº 12.101/2009, artigo 29, inciso I).

Também foi descumprido o requisito previsto no CTN, artigo 14, inciso I.

Considerando-se o que dispõe a Lei nº 12.101/2001, de 27/11/2009, artigo 32, combinado com o Decreto nº 7.237/2010, constatado o descumprimento pela entidade beneficente dos requisitos da legislação tributária para que faça jus a imunidade/isenção das contribuições sociais, a fiscalização da RFB deve lavrar o Auto de Infração – AI relativo ao período correspondente e relatar os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da imunidade/isenção.

FATOS QUE DERAM ORIGEM À SUSPENSÃO DA IMUNIDADE/LANÇAMENTO.

Por meio do exame da documentação apresentada, bem como tendo efetuado consulta aos sistemas informatizados da RFB (CNIS – Cadastro Nacional de Informações Sociais, Guias do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social – GFIP) constatou-se que alguns membros da diretoria eleita, conforme previsão estatutária mantiveram, individualmente, múltiplos vínculos empregatícios com a associação no período de 2008/2009.

Constatou-se que os Srs. Fernando Mendes Passaes e Marcelo Mendes Passaes, ocupando respectivamente os cargos estatutários de Diretor Primeiro Secretário e Diretor Presidente, além de exercerem as funções de professor na faculdade mantida, Don Domênico, exerceram também, junto à entidade mantenedora, funções administrativas remuneradas de Diretor Financeiro e Administrador Geral.

Verificou-se que, na condição de professores, eles foram remunerados em igualdade de condições com os demais docentes, recebendo verbas inerentes ao número de horas trabalhadas, conforme ilustra quadro inserido no item 34 do relatório fiscal (fl. 30).

Contudo, quando se analisam as atividades por eles exercidas sob contrato de natureza empregatícia, não há a mesma igualdade de condições com os demais empregados. Especificamente, constatou-se que as funções administrativas desempenhadas pelos Sr. Fernando e Marcelo Mendes Passaes, ao longo do período considerado, apresentam-se como as mais bem remuneradas do quadro funcional da associação. Consta, em quadro no item 37 do relatório fiscal (fls. 30/31), comparação das dez maiores remunerações em duas competências, 03/2008 e 09/2009 para ilustrar essa informação.

O fato de o Sr. Manoel Fernando Passaes, pai dos diretores citados e ocupante do cargo de diretoria (Diretor Superintendente) perceber remuneração relativamente elevada não foi considerado impedimento para a fruição da isenção/imunidade, pois seus vínculos de professor de filosofia, coordenador pedagógico da faculdade, coordenador da pósgraduação e administrador da faculdade estão todos associados a atividades desenvolvidas em entidade mantida pela associação. Contudo, restou evidenciado que se computadas todas as verbas recebidas por todos os empregados, o rol dos dez trabalhadores que receberam as remunerações mais expressivas é encabeçado pelo referido Sr. Manoel Passaes e seus filhos conforme quadro ilustrativo no item 39 do relatório fiscal (fls. 32/33).

Com relação aos Sr. Fernando Mendes Passaes e Marcelo Mendes Passaes, ao contrário do que se verificou em relação ao Sr. Manoel Fernando Passaes, as rubricas percebidas não denotam serem relativas aos exercícios de atividades

técnicas junto a unidades mantidas pela autuada, mas que são referentes ao exercício de funções de direção na entidade mantenedora.

O Sr. Marcelo Mendes Passaes, integrante do quadro diretivo da associação desde 2000, ocupante do cargo de Diretor Presidente ao longo do período de 2008- 2009, embora admitido para a função de Administrador de Centro Esportivo em 1/8/2008, exerceu, conforme consta na folha de pagamento, a função de Administrador Geral.

O Sr. Fernando Mendes Passaes, por sua vez, eleito para o cargo de Diretor Primeiro Secretário, conforme Ata de Assembleia Geral Extraordinária de 4/10/2006, admitido como Diretor Financeiro às vésperas da posse na nova diretoria em 1/8/2006, exerceu essa função, conforme consta nas folhas de pagamento, no registro de empregado e na ficha financeira. Ambos os vínculos constam nas GFIP com o código de Classificação Brasileira de Ocupação – CBO “1231 – Diretores Administrativos e Financeiros”.

Pelo confronto com as demais funções de responsabilidade administrativa da associação é que se evidencia a disparidade entre as remunerações dos diretores estatutários com as dos demais exercentes de cargos administrativos e técnicos, bem como a dessemelhança entre as funções. A fiscalização incluiu no item 45 do relatório fiscal, quadro elaborado com base nos dados de 03/2008, que exprimiria situação que se repetiu ao longo de todo o período fiscalizado, com o fito de demonstrar essa disparidade entre as remunerações.

Constatou-se, com base no conteúdo da escrituração contábil da autuada, que ela classificou as remunerações da administração geral da mantenedora, inclusive os cargos de Diretor Financeiro e de Administrador Geral, como despesas operacionais, enquanto as remunerações das funções desempenhadas nas entidades mantidas, como custos diretos registrados nos centros de custos correspondentes (Colégio, Faculdade, Creche, Posto Médico, Pós-Graduação, e Centro Esportivo).

A função desempenhada por eles, no organograma da entidade, está relacionada ao exercício de poderes diretivos de gestão e finanças da entidade mantenedora (autuada).

Concluiu a fiscalização que, tendo em vista a natureza dessas funções, mesmo possuindo qualificações compatíveis para o exercício profissional nas áreas administrativa e econômico-financeira, esse exercício no mínimo se confunde com as especificidades das atribuições estatutárias de dirigir e administrar a autuada conforme previsto pelo inciso II do artigo 54 do seu estatuto social.

Concluiu, ainda, a fiscalização, que diante da impossibilidade de se distinguir num mesmo ato praticado por esses diretores (os Srs. Fernando Mendes Passaes e Marcelo Mendes Passaes) o poder de mando e a subordinação concomitantes, a

intenção de remunerar diretores afronta, não somente o artigo 102 do estatuto social da autuada, mas a legislação tributária que garante a fruição da imunidade/isenção das contribuições tratadas no presente processo.

Em função disso, considerando-se que em todo o período considerado não foi atendido o requisito previsto na Lei nº 8.212/1991, artigo 55, inciso IV e na MP nº 446/2008, artigo 28, inciso II, conjuntamente com o previsto no CTN, artigo 14, a imunidade/isenção fica automaticamente suspensa, e existe um descompasso entre suas declarações em GFIP e o que foi apurado pela fiscalização, motivando a constituição do crédito tributário e a autuação pelo descumprimento de obrigação acessória.

GFIP. BASES DE CÁLCULO.

A autuada informou, durante o período considerado, o código FPAS 639, que deve ser utilizado por entidades beneficentes em gozo de isenção, o que acarretou que fossem declarados apenas os valores, devidos à previdência social, relativos à parte dos segurados. Desse modo, não houve declaração ou antecipação de pagamento relativamente à parte patronal lançada.

Os valores que foram pagos a segurados empregados a título de salário-família e a título de salário-maternidade já haviam sido deduzidos integralmente das contribuições devidas (parte do segurados) contidas nas GFIP apresentadas.

As contribuições lançadas foram apuradas com base nas remunerações de segurados obrigatórios da previdência social identificadas nas folhas de pagamentos apresentadas pelo contribuinte durante a ação fiscal.

AI CFL 68.

No que tange as contribuições previdenciárias, considerando-se que o presente lançamento é referente a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da MP nº 449, de 3/12/2008, publicada no DOU em 4/12/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, tendo em vista que as GFIP referentes às competências 02/2008, 09/2008, 10/2008 e 11/2008 foram entregues a partir da vigência da MP, aplicou-se, para esses casos multa de 24% vigente à época da ocorrência do fato gerador.

Quanto às competências 01/2008, 03/2008, 04/2008, 05/2008, 06/2008, 07/2008 e 08/2008, cujas GFIP foram enviadas antes da publicação da MP nº 449/2008, em função da possibilidade de aplicação do disposto no CTN, artigo 106, inciso II, efetuou-se o comparativo entre as penalidades previstas nos comandos legislativos vigentes antes e após a publicação da referida MP, com vistas a aplicar aquela menos gravosa ao contribuinte por ocasião do lançamento. Constatou-se que as multas apuradas com base na legislação de regência (antes da MP nº 449/2008) para essas competências são as menos gravosas para o contribuinte.

Em razão disso relativamente a essas competências foi aplicada a multa de 24%, prevista na Lei nº 8.212/1991, artigo 35 (sem as modificações da MP nº 449/2008), incidente sobre a obrigação principal, e a multa pelo descumprimento da obrigação acessória consubstanciada no dever de declarar por meio de GFIP todos os fatos geradores e contribuições devidas à previdência social (Lei nº 8.212/1991, artigo 32, § 5º.)

Por essa razão foi lavrado o AI Debcad nº 37.372.127-7 (AI CFL 68) com multa total de R\$ 120.215,06, que corresponde a 100% do valor devido relativo à contribuição não declarada respeitado o limite por competência (R\$ 17.173,58), conforme o que estabelece a Lei nº 8.212/1991, artigo 32, § 5º, combinado como RPS, artigo 284, inciso II e artigo 373. O valor mínimo para fins de apuração da multa foi atualizado pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 15, de 10/1/2013, publicada no DOU de 11/3/2013.

Quanto às contribuições para outras entidades e fundos foi aplicada a legislação de regência (multa de 24%) para todas as competências tendo em vista que não havia autuação pelo descumprimento relativo à ausência de declaração dessas contribuições e fatos geradores em GFIP.

O contribuinte foi cientificado das autuações em 20/5/2013 (conforme Aviso de Recebimento à fls. 162/163) e apresentou impugnação (fls. 387/418) em 19/6/2013 (conforme carimbo de protocolo na fl. 387) nas quais, basicamente, alega:

DECADÊNCIA.

Diz que foi cientificado em 14/5/2013 e que parte do crédito lançado encontra-se alcançado pela decadência. Afirma que, aplica-se no presente caso, por se tratar de lançamento por homologação, o disposto no CTN, artigo 150, § 4º. Tece considerações a esse respeito.

Assevera que somente se poderia constituir o crédito tributário a partir de 06/2008 porque em relação às competências anteriores, elas teriam sido alcançados pela decadência. Tece considerações sobre o tema, sobre a Súmula Vinculante do STF nº 8/2008.

Afirma que no presente caso como houve apresentação de GFIP e o efetivo recolhimento do tributo o termo inicial é exatamente o da ocorrência do fato gerador aplicando-se ao caso o disposto no CTN, artigo 150, §4º e não o disposto no CTN, artigo 173, inciso I. Cita decisões do Carf.

Conclui que o AI é nulo de pleno direito haja vista que a inclusão de competências alcançadas pela decadência contaminaria o restante do crédito.

ALEGAÇÕES DE REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES EM FUNÇÃO DOS CARGOS POR ELES OCUPADOS NA GESTÃO DA ENTIDADE.

Diz que o principal ponto das conclusões fiscais diz respeito a uma suposta constatação de que teria remunerado seus dirigentes por exercício de cargos ocupados na gestão da entidade, violando os requisitos para o gozo da imunidade tributária.

Assevera que, em nenhum momento, os dirigentes foram remunerados em razão dessa condição e que os cargos ocupados pelas pessoas apontadas no auto de infração são da entidade mantida, que não pode de forma nenhuma ser confundida com a mantenedora.

Diz que, como mantenedora, não se confunde com as mantidas, e que é imune, detendo títulos de utilidade pública federal, estadual e municipal, e que é certificada pelo Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS como sendo Entidade Beneficente de Assistência Social (Ebas).

Alega que, a par disso, assume a condição de entidade mantenedora das instituições mantidas que funcionam sob o mesmo CNPJ. Aduz que a prestação de serviços pelos dirigentes da mantenedora no âmbito da mantida não é verdade.

Assevera que a mantida, por exigência do Ministério da Educação não tem personalidade jurídica própria e por essa razão os CNPJ das mantidas e da mantenedora, quanto à identificação do órgão pagador se confundem. Conclui que os conselheiros dirigentes foram remunerados por serviços prestados exclusivamente na faculdade e no centro esportivo, sendo que tal prática não implica violação à lei, de modo a contaminar a imunidade tributária da instituição mantenedora.

CORRETA INTEPRETAÇÃO DO ARTIGO 12, PARÁGRAFO 2º, ALÍNEA “A” DA LEI Nº 9.532/97 – A VEDAÇÃO DE REMUNERAÇÃO NÃO É EMPECILHO AO EXERCÍCIO DA FUNÇÃO DE DIRIGENTE DA MANTENEDORA.

Diz que a Lei nº 9.532/1997, artigo 12, § 2º, alínea “a”, não pode ser interpretado no sentido de que nenhum valor pode ser pago àquelas pessoas que exerçam função de dirigente da entidade mantenedora, mesmo que tais pessoas porventura sejam professores ou exerçam atividade administrativa na entidade mantida.

Assevera que o próprio auditor reconhece que o Srs. Fernando e Marcelo Mendes Passaes têm qualificação concernente ao cargo que é exercido por eles na mantida e por essa razão não podem ser abrangidos pelo referido dispositivo legal que proíbe que haja remuneração pelos serviços prestados na condição de dirigente da instituição mantenedora, atividade de caráter decisório pela qual se definem os rumos da instituição.

Afirma que o simples fato de uma pessoa ser dirigente de uma entidade mantenedora não a impede de ser remunerada pelo exercício de atividades numa

entidade mantida desde que reúna qualificações para o cargo e os valores percebidos sejam incompatíveis com o de mercado, como ocorreria no caso trazido aos autos.

Argumenta que, caso assim não fosse, a legislação teria feito previsão de maneira expressa e direta, não sendo autorizado à Administração Tributária, forçar uma interpretação de uma norma que se limita a impedir a remuneração de atividades de dirigente da mantenedora.

Diz não ser razoável exigir dos diretores da mantenedora gratuidade nos serviços profissionais realizados na mantida. Cita decisões do Carf para fundamentar suas alegações e decisão de Delegacia de Julgamento (Acórdão 05-35.232) e decisão judicial.

Afirma que os Srs. Fernando e Marcelo Mendes Passaes jamais foram remunerados pelo exercício da direção da mantenedora e sim pelos serviços prestados ao Centro de Estudos e Faculdade Don Domenico, entidade mantida por esta.

A LEI Nº 9.532/97 NÃO PODE FAZER ÀS VEZES DE LEI COMPLEMENTAR, DE MODO QUE CABE EXCLUSIVAMENTE A ESTA POR PREVISÃO CONSTITUCIONAL ESTABELECEER OS REQUISITOS PARA O GOZO DA IMUNIDADE CONSTITUCIONAL.

Diz que não se aplica o diploma legal citado pela fiscalização, qual seja, a Lei nº 9.532/1997, pois como a imunidade se refere a limitações ao poder de tributar, as condições para usufruir da imunidade são aquelas previstas no artigo 14 do CTN, tudo conforme disposto na Constituição da República, artigo 146, inciso II e artigo 150, inciso VI.

Afirma que a exigência prevista no § 2º do artigo 12 da Lei nº 9.532/1997 apenas tem validade enquanto traduza o cumprimento do disposto no CTN, artigo 14, inciso I, no sentido de que impedir que os dirigentes das entidades beneficentes se utilizem arbitrariamente do seu poder de comando para auferir vantagens pessoais. Cita decisão do extinto Conselho de Contribuintes para fundamentar tal alegação e ADI nº 1.802 (interpretação do disposto na CR de 1988, artigo 146, inciso II).

Tece considerações acerca do no § 2º do artigo 12 da Lei nº 9.532/1997 e conclui que se afigura inconstitucional a interpretação amplie as exigências para a fruição da imunidade em relação ao disposto no inciso I do artigo 14 do CTN.

Diz não ser o caso de se aplicar o entendimento de que não cabe à Administração Tributária reconhecer ou declarar a inconstitucionalidade de leis, mas de se exercer um juízo valorativo interpretativo da norma invocada e concluir soberanamente que a mesma não se aplica por flagrante inconstitucionalidade.

NÃO EXCESSIVIDADE DA REMUNERAÇÃO E INEXISTÊNCIA DE DISTRIBUIÇÃO DE PATRIMÔNIO.

Assevera que a fiscalização incorreu em outro equívoco ao entender que a remuneração dos dirigentes foi excessiva. Diz que a fiscalização se equivocou, pois ao somar as remunerações exercidas por eles em diversos cargos, concluiu que as três pessoas apontadas, os Srs. Manoel, Marcelo e Fernando Passaes são funcionários que têm remunerações mais expressivas do seu quadro funcional.

Diz que os quadros elaborados pela fiscalização misturam funcionários do Colégio, da Faculdade, do Centro Esportivo, de diferentes cargos e funções, o que evidenciaria a inconsistência dos dados, pois foram desconsiderados aspectos qualitativos imprescindíveis, como qualificação, horas de trabalho, tempo de serviço, e responsabilidade. Afirma ser obvio não serem exigidas as mesmas qualificações para um diretor de faculdade e um diretor de colégio, logo as remunerações não são correspondentes, tal como ocorre no caso da Sra. Alessandra Monteiro em relação ao Sr. Manoel Passaes.

Afirma que não foi oferecida oportunidade para apresentar elementos que poderiam ser considerados pela fiscalização de modo a afastar a conclusão de que os dirigentes mencionados no relatório fiscal foram remunerados de forma exagerada.

Diz que alguns dos diretores são funcionários, com contrato de trabalho na Faculdade mantida, desenvolvendo atividades acadêmicas, distintas das funções de direção da entidade mantenedora. Aduz que são profissionais com larga experiência no magistério e em outras áreas do conhecimento, possuindo qualificações e “tempo de casa” que justificariam a remuneração por eles percebida.

Tece considerações acerca da qualificação dos Srs. Manoel, Marcelo e Fernando Passaes.

Diz que, quanto à afirmativa “maliciosa” do auditor fiscal, pelo fato do Sr. Fernando Mendes Passaes ter assumido “a função de Diretor Financeiro às vésperas da posse da nova diretoria” não possui na realidade nenhuma conotação de embuste, mas se trata de coincidência, entre o afastamento do diretor financeiro que exercia há muitos anos a função e precisava se tratar, e a qualificação do diretor eleito para a vaga.

Assevera que mesmo se colocando em situação arriscada optou por formalizar uma demissão do antigo diretor a fim de beneficiá-lo com o pagamento de verbas trabalhistas.

Alega que a função de Diretor Financeiro não se confunde com o seu papel como Diretor Primeiro Secretário conforme consta no estatuto, e que ele não exerce como Diretor Primeiro Secretário nenhuma atividade própria da função administrativa de Diretor Financeiro, porque se o primeiro tem funções apenas de secretaria o segundo lida com aspectos contábeis, não podendo concluir que está

havendo uma confusão entre funções tão distintas, e consequentemente, remuneração do Sr. Marcelo Passaes como Diretor membro da Diretoria Geral.

Afirma que o Sr. Fernando Mendes Passaes, Diretor Presidente, possui vínculo empregatício pelas funções de Administrador Geral e Diretor do Centro Esportivo.

Diz que Marcelo Mendes Passaes exerce, na mantida, a função de Diretor do Centro Acadêmico, Professor e de Administrador Geral, tendo contrato de trabalho para cada uma das funções separadamente e, na mantenedora, é o Diretor Presidente. Aduz que, como Diretor Presidente exerce funções de gestão em relação à mantenedora e como Administrador Geral, gerencia questões administrativas relacionadas à faculdade, ao centro esportivo, ao posto de saúde e à creche mantidas. Afirma que seu salário é condizente com o que é pago no mercado.

Assevera que esses diretores se dedicam em tempo integral à instituição e são remuneradas pelos serviços prestados, não havendo que se falar em discrepância ou excesso de remuneração, pois não se verificam valores altos, incompatíveis com o mercado, em considerando as horas trabalhadas, a experiência e a qualificação desses senhores.

EVENTUAL EXCESSIVIDADE DA REMUNERAÇÃO POR SI SÓ NÃO AFASTA A IMUNIDADE.

Diz que há entendimento no Carf de que a excessividade da remuneração por si só não implica em distribuição de lucros a comprometer a imunidade. Tece considerações acerca dessa decisão. Conclui que não basta apenas taxar de excessiva a remuneração para franquear a descaracterização da entidade como imune e que não há lei que defina o que se deve entender por remuneração excessiva. Retoma argumentos e considerações já relatados.

Aduz que no caso concreto tem-se que a remuneração por serviços profissionais prestados em favor da entidade mantida foi feita em valor fixo, de acordo com as atividades desenvolvidas e dentro da realística de mercado, o que ilidiria qualquer alegação de distribuição de patrimônio ou de lucros.

INEXISTÊNCIA DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Diz que, como pode ser considerada imune, ela poderia ter se declarado com o código FPAS 639, como feito, não cabendo multa por descumprimento de obrigação acessória. Assevera que segundo o Carf esse campo somente poderia ser considerado informado com erro quando houvesse ocorrido o cancelamento da imunidade tributária, o que não ocorreu. Cita decisão do Carf que se refere à autuação relativa ao período de apuração de 1/11/2003 a 30/11/2006. Conclui que somente aquele que continua enviando GFIP com o código FPAS 639 após o cancelamento da isenção é que cometeria infração à obrigação acessória.

Diz que no presente caso não informou código incorreto após o suposto cancelamento da sua imunidade e que não há falha ao lançar o código 639, não havendo que se falar em infração. Cita decisão do Carf.

Conclui que, por ser imune e por ter cumprido os requisitos para o gozo da imunidade, não há a infração guerreada e que a multa aplicada de 75% é inadequada no presente caso.

Diz que não houve omissão em declarar, mas uma declaração que é considerada errônea pela fiscalização e que se houve equívoco no preenchimento da GFIP, apenas um erro de campo no código FPAS, se estaria diante de informação incorreta o que levaria a aplicação do disposto na Lei nº 8.212/1991, artigo 32-A, inciso I, que resulta numa multa menos gravosa que deve prevalecer (em detrimento daquela aplicada pela autoridade tributária) por força do disposto no CTN, artigo 106.

Afirma que no tocante à multa aplicada por suposta infração ao disposto na Lei nº 8.212/1991, artigo 32, inciso IV, § 5º, em referência às competências de 01/2008 a 08/2008 que: o período está abrangido pela decadência e que a multa apurada com base no percentual de 100% está equivocada tendo em vista o disposto acerca da retroatividade da lei mais benéfica. Cita decisões do Carf.

Conclui que não deve prevalecer nenhuma multa pelo descumprimento de obrigação acessória.

CONCLUSÃO.

Requer o recebimento da impugnação para que as razões de mérito sejam integralmente acolhidas a fim de julgar improcedentes todas as alegações da fiscalização e anular os autos de infração.

Requer, ainda, a produção de todas as provas em direito admitidas, caso sejam necessárias, em especial realização de perícias contábeis, apresentação de novos documentos, bem como novas diligências.

O impugnante juntou cópias de documentos (fls. 419/478).

A DRJ negou provimento à Impugnação do contribuinte em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

ENTIDADE BENEFICENTE/REQUISITOS PARA FRUIÇÃO DE GOZO DE ISENÇÃO.

Para verificação do cumprimento dos requisitos exigidos para fruição da isenção relativa a entidade beneficente deverá ser observada a legislação vigente no momento da ocorrência do fato gerador.

CONTRIBUIÇÕES.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo.

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES.

Apresentar GFIP omitindo fatos geradores ou contribuições previdenciárias constitui infração à legislação.

MULTA RETROATIVIDADE. MOMENTO DO CÁLCULO.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. A comparação para determinação da multa mais benéfica apenas pode ser realizada por ocasião do pagamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, sob a alegação de que não remunera os diretores estatutários pelos cargos na mantenedora, mas sim pelas funções desempenhadas nas mantidas.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Andressa Pegoraro Tomazela**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

PRELIMINARES

Em primeiro lugar, o Recorrente alega que possui Arrolamento Fiscal de numeração 15196.720047/2016-96, onde possui imóveis suficientes para a garantia do suposto débito em discussão neste procedimento administrativo. Ocorre que os débitos ora discutidos estão suspensos até o final do presente processo, nos termos do artigo 151, III, do Código Tributário Nacional.

Em segundo lugar, o Recorrente alega ter ocorrido a prescrição, tendo em vista que seu Recurso Voluntário não foi julgado em 360 dias, conforme determina o artigo 24 da Lei 11.457/2007. Além de se insurgir contra o fato de que o auto de infração foi lavrado em 2013 e que sua Impugnação apenas foi julgada 4 anos depois e a ciência do acórdão da DRJ se deu 5 anos

depois do protocolo da referida defesa. Sobre o tema, importante mencionar que a Súmula CARF nº 11 dispõe que “[n]ão se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal”.

Em terceiro lugar, o Recorrente alega ter ocorrido a decadência, pelo fato de que tomou ciência em 21/05/2013 do lançamento fiscal em discussão, nos quais se apurou crédito tributário referente a fatos geradores compreendidos entre as competências 01/2008 e 12/2008. Assim, com base no artigo 150, § 4º, do CTN, teria ocorrido a decadência para a cobrança do crédito tributário relativo ao período até 05/2008.

Contudo, conforme dito pelo próprio Recorrente, não houve recolhimento de contribuições previdenciárias em razão da imunidade constitucional. Assim, se não houve antecipação de pagamento das contribuições previdenciárias, o prazo decadencial é aquele constante do artigo 173, I, do CTN, que assim aduz:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Dessa forma, rejeito as preliminares suscitadas pelo Recorrente.

MÉRITO

Sobre a questão das entidades de assistência social, cumpre mencionar que para usufruir da imunidade das contribuições previdenciárias prevista no §7º do artigo 195 da Constituição Federal, deve haver o cumprimento de requisitos previstos em lei. Para as contribuições previdenciárias, os requisitos a serem cumpridos eram aqueles previstos pelo revogado artigo 55 da Lei nº 8.212/91. Contudo, o Supremo Tribunal Federal, ao analisar a questão com repercussão geral, declarou inconstitucional o mencionado artigo, sob o argumento de que os requisitos a serem cumpridos deveriam ser estabelecidos por lei complementar.

Veja-se histórico abaixo:

Constituição Federal

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.

Em 2017, o STF Julgou o Recurso Extraordinário nº 566.622:

Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 32 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário, vencidos os Ministros Teori Zavascki, Rosa Weber, Luiz Fux, Dias Toffoli e Gilmar Mendes. Reajustou o voto o Ministro Ricardo Lewandowski, para acompanhar o Relator. Em seguida, o Tribunal fixou a seguinte tese de repercussão geral: "Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar". Não votou o Ministro Edson Fachin por suceder o Ministro Joaquim Barbosa. Ausente, justificadamente, o Ministro Luiz Fux, que proferiu voto em assentada anterior. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 23.02.2017.

Em 2019, o STF julgou os Embargos de Declaração no RE nº 566.622:

Ementa: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 32. EXAME CONJUNTO COM AS ADI'S 2.028, 2.036, 2.228 E 2.621. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, E 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. CARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DISPONÍVEIS À LEI ORDINÁRIA. OMISSÃO. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/1991. ACOLHIMENTO PARCIAL. 1. Aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas. 2. É constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001. 3. Reformulada a tese relativa ao tema nº 32 da repercussão geral, nos seguintes termos: "A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas." 4. Embargos de declaração acolhidos em parte, com efeito modificativo. (RE 566622 ED, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe114 DIVULG 08-05- 2020 PUBLIC 11-05-2020).

Em 2020, o STF julgou a ADI 4480 e declarou a inconstitucionalidade (i) formal dos artigos 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; 14, §§ 1º e 2º; 18, caput; 29, IV; 31 da Lei nº 12.101/2009, e (ii) material do artigo 32, §1º, da Lei nº 12.101/09. Tais dispositivos indicavam que apenas após a concessão do CEBAS — Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social é que haveria o direito à imunidade.

Em fevereiro de 2021, o STF rejeitou os embargos de declaração da União, declarando a impossibilidade de modulação dos efeitos da decisão proferida na ADI 4480. Na mesma oportunidade, os Embargos de Declaração da Confenem foram acolhidos em parte, com efeitos infringentes, para complementar a decisão embargada a fim de fazer constar o art. 29, VI, da Lei 12.101/2009 no dispositivo da decisão embargada, cuja redação passa a ser a seguinte:

“Ante o exposto, julgo parcialmente procedente a presente ação direta de inconstitucionalidade para declarar a inconstitucionalidade formal do art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput; do art. 29, VI, e do art. 31 da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e declarar a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009”.

Em dezembro de 2021, foi publicada a Lei Complementar nº 187, justamente para dispõe sobre os requisitos a serem cumpridos pelas entidades de assistência social para que façam jus à imunidade tributária, incluindo aqueles previamente previstos no artigo 14 do Código Tributário Nacional, bem como a exigência do CEBAS — Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social é que haveria o direito à imunidade.

O artigo 14 do Código Tributário Nacional dispõe o seguinte:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 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 art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

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

A Lei Complementar nº 187/2021 trata dos requisitos a serem cumpridos pelas entidades de assistência social para que façam jus à imunidade tributária, nos termos do artigo 3º e seguintes abaixo transcritos:

Art. 3º Farão jus à imunidade de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal as entidades beneficentes que atuem nas áreas da saúde, da educação e da

assistência social, certificadas nos termos desta Lei Complementar, e que atendam, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I - não percebam seus dirigentes estatutários, conselheiros, associados, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, das funções ou das atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;

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

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

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

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

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

VII - apresentem as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade, quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006; e

VIII - prevejam, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidades beneficentes certificadas ou a entidades públicas.

§ 1º A exigência a que se refere o inciso I do caput deste artigo não impede:

I - a remuneração aos dirigentes não estatutários; e

II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal, obedecidas as seguintes condições:

- a) nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até o terceiro grau, inclusive afim, de instituidores, de associados, de dirigentes, de conselheiros, de benfeitores ou equivalentes da entidade de que trata o caput deste artigo; e
- b) o total pago a título de remuneração para dirigentes pelo exercício das atribuições estatutárias deverá ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido para a remuneração dos servidores do Poder Executivo federal.

§ 2º O valor das remunerações de que trata o § 1º deste artigo deverá respeitar como limite máximo os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação e deverá ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações.

§ 3º Os dirigentes, estatutários ou não, não respondem, direta ou subsidiariamente, pelas obrigações fiscais da entidade, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 4º A imunidade de que trata esta Lei Complementar abrange as contribuições sociais previstas nos incisos I, III e IV do caput do art. 195 e no art. 239 da Constituição Federal, relativas a entidade beneficente, a todas as suas atividades e aos empregados e demais segurados da previdência social, mas não se estende a outra pessoa jurídica, ainda que constituída e mantida pela entidade à qual a certificação foi concedida.

Art. 5º As entidades beneficentes deverão obedecer ao princípio da universalidade do atendimento, vedado dirigir suas atividades exclusivamente a seus associados ou categoria profissional.

Antes disso, em 2015, a partir da Lei nº 13.151, a legislação passou a permitir, com ressalvas, a remuneração de dirigente, da seguinte forma:

Art. 4º A alínea a do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 12.....

.....

§ 2º

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações;

Importante mencionar que o inciso I do artigo 3º Lei Complementar nº 187/2021 impede que dirigentes estatutários, conselheiros, associados, instituidores ou benfeitores recebam vantagens ou benefícios em razão das competências, das funções ou das atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos. Contudo, o §1º do referido artigo dispõe especificamente que os dirigentes estatutários podem ser remunerados desde que respeitado o limite ali descrito.

O histórico legislativo acima mencionado é importante na medida em que o auto de infração traz como fundamento legal justamente os artigos já revogados após as decisões do STF, quais sejam: artigo 55 da Lei nº 8.212/91, MP nº 446/2008 e a Lei nº 12.101/2009. A decisão da DRJ mantém a autuação fiscal com base nos mesmos dispositivos legais. Dessa forma, ainda que a Lei Complementar nº 187/2021 só tenha entrado em vigor na data de sua publicação, é fato que, com base no entendimento do STF, o dispositivo legal que trazia os requisitos na época dos fatos é o artigo 14 do CTN.

Porém, ainda que se tenha apresentado o histórico legislativo, este não será objeto de discussão no caso em questão. A questão que será discutida está relacionada às provas sobre a remuneração das pessoas físicas dirigentes da Recorrente pelo exercício de atividades. No Estatuto (fls. 49), é possível verificar que a Associação é governada pela Assembleia Geral, dirigida e administrada pela Diretoria Geral e assistida pelo Conselho para Assuntos Econômicos e Fiscais. Nas Atas de Assembleia Geral da Recorrente (fls. 82 e seguintes), consta a nomeação em outubro de 2006 (e em março de 2010) do Sr. Fernando como Diretor 1º Secretário e do Sr. Marcelo como Diretor Presidente. A remuneração paga para estes dois diretores estatutários foi questionada pelas autoridades fiscais no presente processo.

Para as autoridades fiscais, as atividades pelas quais foram remunerados os Srs. Fernando e Marcelo são intimamente relacionadas com as funções da Direção Geral que é, conforme estatuto social da Recorrente, quem tem poderes para administrar a Associação. Restou consignado que as atividades dos Srs. Fernando e Marcelo na condição de docentes não têm qualquer relação com as atribuições e responsabilidades da Direção Geral, mas que não há como separar as atribuições da “Direção Geral” das funções exercidas por ambos na condição de Administrador Geral e Diretor Financeiro.

Importante mencionar que foram apresentados documentos intitulados “Registro de Empregado” do (i) Sr. Fernando para o cargo de professor no período de 08/2006 a 01/2012,

com salário inicial de R\$ 26,06 + 5% hora aula, e para o cargo de diretor financeiro no período de 08/2006 a 07/2011, com salário inicial de R\$ 7.449,62 (fls. 226), e (ii) Sr. Marcelo para o cargo de administrador do centro esportivo no período de 08/2000 a 07/2010, com salário inicial de R\$ 6.180,65, e como professor no período de 07/2002 a 07/2012, com salário inicial de R\$ 21,73 + 5% hora aula (fls. 232). Conforme mencionado acima, o Sr. Fernando também era Diretor 1º Secretário e o Sr. Marcelo era Diretor Presidente – cargos estatutários.

Já nas fichas financeiras da Recorrente de fls. 235 e seguintes e fls. 264 e seguintes constam os pagamentos mensais das remunerações separadas por função exercida, inclusive férias, 13º salários, nos moldes do que está descrito nos registros de empregados. Não constam pagamentos realizados pelos cargos estatutários, razão pela qual a DRJ entendeu da seguinte forma:

Constata-se que, na ficha de Registros de Empregados (fls. 233/234) relativa a Marcelo Mendes Passaes, contém a informação de que ele foi admitido em 1/8/2002 para exercer um cargo que tinha por “Natureza do cargo” a indicação “Professor/Mestre” e no campo “Seção” a indicação de “Corpo Docente”.

Verifica-se que, na ficha de Registros de Empregados (fls. 231/232) relativa a Marcelo Mendes Passaes, contém a informação de que ele foi admitido em 1/8/2000 para exercer um cargo que tinha por “Natureza do cargo” a indicação “Adm. Centro Esportivo” e no campo “Seção” a indicação de “C. Esportivo”. Consta ainda, no mesmo Registro de Empregado que trata da sua contratação para o cargo de “Adm. Centro Esportivo” que “conforme portaria 012006, o funcionário passa a exercer o cargo de Administrador Geral a partir de 12.01.2006”.

Ora, o fato da ficha de Registro de empregados que trata da contratação do Sr. Fernando Mendes Passaes para exercer a função de Diretor Financeiro conter a informação que, em 4/10/2006, ele assumiu o cargo de Vice Administrador Escolar da Faculdade de Educação, Ciências e Letras Don Domênico, aliado à constatação de que a ficha de Registro de Empregado que trata da contratação de Marcelo Mendes Passaes para exercer a função de Administrador do Centro Esportivo conter a indicação de que “conforme portaria 012006, o funcionário passa a exercer o cargo de Administrador Geral a partir de 12.01.2006, leva à conclusão de que, quando os diretores da associação assumiam cargos para prestar serviços em favor da faculdade, do colégio, do centro de saúde ou do centro esportivo, tal situação era apontada nesses documentos.

Portanto, o fato não haver indicação de seção relativamente à contratação para a função de Diretor Financeiro, na ficha de Registros de Empregado de Fernando Mendes Passaes leva à conclusão, ao contrário do alegado pelo impugnante, de que ele assumiu essa função na associação e não nos demais setores, denominadas pelo contribuinte, como “instituições mantidas”.

Da mesma forma, o fato de ter sido anotada, na ficha de Registro de Empregado relativa a Marcelo Mendes Passaes que se refere à sua contratação para o cargo de Administrador do Centro Esportivo, a circunstância de ele passar a exercer o cargo de Administrador Geral (a partir de 12/1/2006) demonstra que essa última função, ao contrário daquela originariamente indicada na ficha, foi exercida na associação e não nos seus setores/instituições mantidas.

Entendo que a DRJ não tem razão. Não há provas suficientes no presente processo no sentido de que os Srs. Fernando e Marcelo foram remunerados em razão de seus cargos estatutários. Pelo contrário, as provas juntadas aos autos apontam para o fato de que as remunerações pagas para os Srs. Fernando e Marcelo eram relativas às funções exercidas nas mantidas. Entender de outra forma em razão do que “deixou de constar” nos documentos apresentados equivaleria a presumir irregularidade pela mera ausência de informação.

Ademais, entendeu a DRJ que o fato de possuírem as maiores remunerações dentre os gestores que prestam serviços à Recorrente (fls. 30 e seguintes, nas quais constam quadros com comparações de remunerações trazidos no relatório fiscal), é evidência de que tal diferenciação decorre da sua posição privilegiada no órgão decisório da instituição, representando vantagem indevida. Ora, as diferenças entre os valores não são tão relevantes a ponto de justificar essa afirmação. De novo, não há comprovação de que essa seja a realidade.

Os Srs. Fernando e Marcelo possuem cargos essenciais nas mantidas, tais como diretor financeiro e administrador do centro esportivo, respectivamente, além de terem função de professores. Isso por si só justificaria a diferença salarial em relação àqueles que possuem apenas função de professores, por exemplo, ou então em relação ao contador, ao orientador pedagógico, entre outros mencionados em um dos quadros comparativos (vide abaixo – fls. 31). Não vislumbro, com base nos números abaixo, remuneração tão discrepante que não possa ser justificada com base nas funções exercidas nas mantidas, que apenas poderia ser justificada por terem cargos estatutários.

Folha de Pagamentos - Março/2008 – Remuneração dos Cargos

Nome do Trabalhador	Descrição da Lotação	Descrição do Cargo	PS BC Mensal
MARCELO MENDES PASSAES	ADMINISTRATIVOS	ADMINISTRADOR GERAL	7.747,60
FERNANDO MENDES PASSAES	ADMINISTRATIVOS	DIRETOR FINANCEIRO	7.747,60
MANOEL FERNANDO PASSAES	ADM.DIRETO FAC	ADM. FACULDADE	7.747,60
MANOEL FERNANDO PASSAES	PROFESSORES	PROF. FILOSOFIA	5.079,21
SUELI BUENO	CONTABILIDADE	CONTADORA	4.512,87
ALESSANDRA MONTEIRO R PASSAES	ADM DIRETO COLEGIO	ORIENT ESCOLAR	4.261,73
ANGELA GOMES REYNOL	ADM DIRETO COLEGIO	ADMINISTRADORA ESCOL	3.640,00
ELIZA HELENA ERCOLIN	PROFESSORES	PROF PSICOLOGIA	3.222,73
JULIO CESAR ALVES FERREIRA	SECRETARIA - U1	SECRETARIO FACULDADE	3.136,07
MARIA GILSONETE DA COSTA	CRECHE	ORIENTADORA PEDAGOGI	2.979,98

Sendo assim, entendo que não há comprovação no presente processo de que os Srs. Fernando e Marcelo foram remunerados pelos cargos estatutários. Por essa razão, entendo que o presente lançamento fiscal deve ser cancelado.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Andressa Pegoraro Tomazela

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Henrique Perlatto Moura**, redator designado

Dirijo da Conselheira Relatora pelos motivos abaixo expostos.

A lide versa sobre o descumprimento dos requisitos para o gozo da imunidade de entidade beneficente de educação, a cultura, a saúde e a assistência social em decorrência da constatação de que houve remuneração de diretores.

Com relação à esta exigência, destaca-se que, para além de o STF já ter convalidado a necessidade de que a entidade beneficente preencha os requisitos do artigo 14, do CTN, o entendimento da CSRF caminhou em mesmo sentido, nos termos do trecho da ementa abaixo:

(...)

IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ISENÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PARA TERCEIROS – OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL NA ÁREA DE EDUCAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS LEGAIS. SUSPENSÃO DOS BENEFÍCIOS. LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO.

Sendo constatado que a entidade beneficente de assistência social na área de educação deixou de cumprir requisitos do art. 14 do CTN, exigidos para o gozo da imunidade/isenção, considera-se suspenso o benefício e lavra-se auto de infração de obrigação principal para exigência das contribuições previdenciárias devidas no período, que deixam de ser imunes, bem como para exigência de contribuições para Terceiros (Outras Entidades e Fundos), que deixam de ser isentas, além de se lavrar os reflexos relacionados com autos de infração de obrigação acessória.

(Acórdão nº 9202-011.662, processo nº 11234.720253/2020-28, Relator Leonam Rocha de Medeiros, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, 2ª Seção, sessão de 11/02/2025, publicado em 10/03/2025.)

O artigo 14 do CTN tem a seguinte redação:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nêle 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.

Em mesmo similar sentido, tem-se o inciso I, do artigo 29, da Lei nº 12.101, de 2009, que tem a seguinte redação:

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

I - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;

Feito este esclarecimento, tem-se que a remuneração de diretores é, de fato, um impeditivo para a fruição da imunidade constitucional destinada às instituições filantrópicas ou beneficentes.

No caso concreto, a fiscalização entendeu que houve remuneração dos diretores estatutários Fernando Mendes Passaes e Marcelo Mendes Passaes, dado estes mantinham concomitantemente vínculo estatutário em simultaneidade com vínculo empregatício sem que fosse possível distinguir as funções exercidas, nos termos abaixo extraído do relatório fiscal:

33. Constatou-se que os Srs. Fernando Mendes Passaes e Marcelo Mendes Passaes, ocupando respectivamente os cargos estatutários de Diretor Primeiro Secretário e Diretor Presidente, além de exerceram funções de professor na faculdade mantida Don Domênico, exerceram também, junto à entidade mantenedora, funções administrativas remuneradas de Diretor Financeiro e Administrador Geral.

34. Numa análise inicial, verificou-se que, na condição de professores, os Srs. Fernando e Marcelo Mendes Passaes foram remunerados em igualdade de condições com os demais docentes, recebendo verbas inerentes ao número de horas trabalhadas, conforme exemplificado abaixo:

35. Por outro lado, quando se analisaram as atividades administrativas por eles exercidas sob contrato de natureza empregatícia, não ficou da mesma forma caracterizada a igualdade de condições com os demais empregados.

36. Pelo contrário, constatou-se de pronto que as funções administrativas desempenhadas pelos Srs. Fernando e Marcelo Mendes Passaes ao longo do período apresentam-se como as mais bem remuneradas do quadro funcional da Associação.

37. Os quadros comparativos abaixo demonstram a supremacia das remunerações das funções de Diretor Financeiro e Administrador Geral dentre as 10 (dez) funções mais bem remuneradas da Associação:

(...)

40. Por outro lado, ao contrário do que se verificou em relação ao Sr. Manoel Fernando Passaes, as rubricas percebidas por seus filhos não denotam serem relativas ao simples exercício de atividades técnicas junto às unidades mantidas, mas sim estarem associadas ao exercício de funções de direção na entidade mantenedora.

41. Assim é que, de acordo com a documentação apresentada, o Sr. Marcelo Mendes Passaes, integrante do quadro diretivo da Associação desde 2000, ocupante do cargo de Diretor Presidente ao longo do período 2008-2009, embora admitido para a função de Administrador de Centro Esportivo em 01/08/2008, exerceu, conforme consta na Folha de Pagamentos, a função de Administrador Geral.

42. O Sr. Fernando Mendes Passaes, por sua vez, eleito para o cargo de Diretor Primeiro Secretário conforme Ata de Assembleia Geral Extraordinária de 04/10/2006, admitido como Diretor Financeiro às vésperas da posse da nova diretoria, em 01/08/2006, exerceu essa função conforme consta nas Folhas de Pagamento, Registro de Empregados e Ficha Financeira.

43. Ressalte-se que ambos os vínculos constam declarados nas GFIPs correspondentes sob o código CBO (Classificação Brasileira de Ocupação) “1231 – Diretores Administrativos e Financeiros”.

44. Porém, é no confronto com as demais funções de responsabilidade administrativa da Associação, que se evidencia a disparidade entre as remunerações dos diretores estatutários com as dos demais exercentes de cargos administrativos e técnicos, bem como a dessemelhança entre as funções.

(...)

46. Com relação ao âmbito da prestação de serviços dos diretores, a própria escrituração consolidada da entidade já o evidencia, ao ordenar as remunerações da administração geral da mantenedora, inclusive os cargos de Diretor Financeiro e Administrador Geral, no enquadramento contábil de Despesas Operacionais, enquanto as remunerações das funções desempenhadas nas entidades mantidas, como custos diretos que são, encontram-se registradas em contas dos centros de custos correspondentes (Colégio, Faculdade, Creche, Posto Médico, Pós-Graduação e Centro Esportivo).

47. Quanto às funções por eles desempenhadas, é inegável que, no organograma da organização administrativa, enquanto os demais cargos administrativos e de coordenação técnica e acadêmica estão direcionados para a adequada atuação da Associação em relação aos objetivos institucionais, os cargos de Diretor Financeiro e Administrador Geral dedicam-se exclusivamente ao exercício dos poderes diretivos de gestão e finanças da entidade mantenedora.

48. Como essas funções se incorporam à pessoa, e sendo impossível a cisão desta, é de se concluir que, mesmo tendo os Srs. Fernando e Marcelo Mendes Passaes qualificações compatíveis para o exercício profissional nas áreas administrativa e econômico-financeira, esse no mínimo se confunde com as especificidades das atribuições estatutárias de dirigir e administrar a Associação, conforme previsto pelo inciso II do art. 54 do Estatuto Social.

Por este motivo, a fiscalização entendeu que houve remuneração dos referidos diretores estatutários, o que descaracterizaria a fruição da imunidade.

Ademais, cumpre destacar que a mesma matéria veio a ser deliberada pelo acórdão 2401-009.639, de relatoria do conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro. Neste caso, verifica-se que foi realizada diligência para que fosse possível validar se havia como diferenciar a função exercida pelos diretores estatutários Marcelo e Fernando das funções realizadas pelos mesmos diretores na qualidade de empregados.

Na ocasião, como bem destacou o Conselheiro Relator, seria discutível a situação relativa ao Diretor Marcelo, dado que a função de diretor financeiro poderia se diferenciar a função que exercia de diretor estatutário, embora o mesmo não possa ser dito com relação ao diretor Fernando, cujas funções de diretor administrativo se confundiam com a função exercida na qualidade de diretor estatutário.

Veja-se a este respeito a ementa do acórdão abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007 INÉPCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Diante da discriminação clara e precisa dos pressupostos de fato e de direito do lançamento de ofício, não há que se falar em inépcia do auto de infração.

NULIDADE. PROCEDIMENTO DE LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do lançamento, uma vez observado o procedimento do art. 32, caput e § 2º, da Lei nº 12.101, de 2009.

INTIMAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 110.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007 IMUNIDADE. ENTIDADES BENEFICENTES. RE-RG 566.622.

Por força do decidido pelo Supremo Tribunal Federal em relação ao tema nº 32 de repercussão geral, o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, deve ser compreendido à luz do critério eclético adotado pelo Ministro Teori Zavascki nas ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, convertidas em ADPFs, uma vez que, quando do julgamento conjunto dos embargos de declaração no RE-RG 566.622 e nas ADIs/ADPFs, a Corte adotou tal critério para reformular a tese relativa ao tema nº 32, mas sem empreender a uma análise casuística dos incisos e parágrafos do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, à luz dessa reformulação, apenas declarando o inciso II, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429, de 1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001, expressamente constitucional e o inciso III e os parágrafos 3º, 4º e 5º, alterado e acrescidos pela Lei nº 9.732, de 1998, expressamente inconstitucionais, restando, por conseguinte, os demais incisos e parágrafos formalmente constitucionais na medida em que não interferiram na definição do modo beneficente de atuação, especificamente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas, não se configurando, por óbvio, tal interferência quando houver respaldo no art. 14 do CTN. Em face de embargos de declaração opostos nos autos do RE nº 566.622, não há decisão definitiva em relação ao inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

(Acórdão nº 2401-009.639, processo nº 15983.720634/2011-02, Relator José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, sessão de 13/07/2021, publicado em 17/08/2021)

No referido processo, que tem como objeto o exercício de 2007, foi proposta resolução para que a Recorrente apresentasse documentos e esclarecimentos sobre a relação que existia entre as atividades estatutárias e a remuneração do vínculo de trabalho, nos termos abaixo extraídos do relatório do acórdão:

Por força da Resolução de e-fls. 575/585, o julgamento foi convertido em diligência para que a auditoria fiscal, com base no que já apurado por ocasião dos lançamentos e no que venha a ser apurado mediante a intimação da recorrente

para a apresentação documentação e de esclarecimentos, instrua os autos especificando, no período do débito, para cada um dos diretores apontados, a exata relação entre as atividades estatutárias e as remunerações percebidas por força de outros vínculos de trabalho, conforme quesitos.

Diante do Relatório de Diligência Fiscal (e-fls. 594/603), a recorrente apresentou a manifestação de e-fls.841/847 sustentando, em síntese, que os esclarecimentos suscitados se confundem com o próprio objeto da autuação, o que reforça a nulidade do procedimento e vício do Relatório Fiscal, e que o próprio Relatório de Diligência Fiscal atesta que não houve remuneração disfarçada, inexistindo infringência ao art. 55, IV, da Lei nº 8.212, de 1991, sendo que a possibilidade de remuneração de diretores não estatutários com vínculo empregatício foi regulamentada pela Lei nº 12.868, de 2010, ao alterar o art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, bem como prevista a remuneração de diretores estatutários, a atrair o art. 106, II, c, do CTN.

Intimações. Por fim, a recorrente pede a intimação pessoal do patrono em seu endereço profissional (e-fls. 846/847)

(Acórdão nº 2401-009.639, processo nº 15983.720634/2011-02, Relator José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, sessão de 13/07/2021, publicado em 17/08/2021)

Veja-se que os fatos que deram ensejo à autuação naquele caso são idênticos aos que deram ensejo à presente, qual seja a remuneração de diretores estatutários, nos termos abaixo:

18.1.1 FERNANDO MENDES PASSAES

CONCLUSÃO: Fernando Mendes Passaes - Membro recém eleito a cargo diretivo(01/08/2006), com remuneração de R\$ 7.449,62 e, contratado como empregado(02/08/2006) remunerado em R\$ 143,65, ambas as funções assumidas às vésperas da posse da nova diretoria da entidade – 04/10/2006, conforme cópia de Ata da Assembleia Geral anexa. Exalta-se que na folha de pagamento e no cadastro de funcionários da empresa, a admissão no cargo diretivo ocorreu um dia antes de sua admissão como empregado.

18.1.2 MARCELO MENDES PASSAES

CONCLUSÃO: Membro eleito para cargo diretivo (01/08/2000),remunerado de pronto, com valor de R\$ 6.200,00 e, contratado como empregado (01/08/2002) remunerado com R\$ 359,35. Ressalta-se que a posse no cargo diretivo ocorreu dois anos antes de sua admissão como empregado.

18.2 Anexamos consultas (resumo) dos vínculos empregatícios dos dois diretores acima estudados demonstrando datas de admissões e demissões sucessivas na Associação, comprovando o interstício livre que lhes antecedeu às posses na Diretoria Geral.

19. Do exposto nos itens 17, 17.1, 18, 18.1, 18.1.1, 18.1.2, depreendemos a intenção da associação de remunerar seus dirigentes quer como membro da Diretoria Geral, quer como empregado da instituição, e mais, a remuneração mais portentosa é a do cargo diretivo. Adicione-se à informação anterior que a data de admissão como membro da diretoria é fator imprescindível para análise de cada vínculo e sua inerente remuneração.

Configurada, portanto, a violação ao disposto no inciso IV do art. 55 da Lei 8212/91.

Tal dispositivo restringe a percepção de remuneração nas funções de dirigentes da entidade beneficente de assistência social.

Foi proferida resolução para esclarecer quais funções eram exercidas em decorrência dos cargos, para que fosse possível a validação de que a remuneração se dava exclusivamente pelo vínculo empregatício.

Veja-se abaixo o resultado desta diligência:

Marcelo Mendes Passaes:

Conforme consta da CTPS:

-Admitido em 01/04/93 como Professor com salário de 127.029,00 hora/aula p/EPG e 230.359,00 hora/aula p/ faculdade e demitido em 03/04/2000.

-Admitido em 01/08/2000 como Administrador do Centro Esportivo com salário mensal de R\$ 6.180,65. Não consta data de demissão.

-Admitido em 01/08/2002 como Professor com salário de R\$ 21,73 hora/aula. Não consta data de demissão.

Fernando Mendes Passaes:

Conforme consta da CTPS:

-Admitido em 16/01/97 como Coordenador de Sistemas de Processamento de Dados com salário mensal de R\$ 4.525,00 e demitido em 07/05/99.

-Admitido em 05/08/99 como Gerente de Sistemas I com salário mensal de R\$ 5.769,83 e demitido em 25/10/2004.

-Admitido em 14/02/2000 como Professor com salário de R\$ 17,00 + 1/6 + 5% hora/aula e demitido em 18/12/2003.

-Admitido em 01/08/2006 como Diretor financeiro com salário mensal de R\$ 7.449,62.

Não consta data de demissão.

(...) Com relação aos vínculos estatutários temos o seguinte: (...)

Marcelo Mendes Passaes:

21/01/2004 a 21/01/2008: Vice-Presidente. Passou a Diretor Presidente em 04/10/2006 em razão do falecimento de Anna Passaes em 27/09/2006

21/01/2008 a 20/01/2012: Diretor Presidente

21/01/2012 a 20/01/2016: Diretor Vice-Presidente

Fernando Mendes Passaes:

21/01/2000 a 20/01/2004: 1º. Secretário 04/10/2006 a 20/01/2008: assumiu o cargo de Diretor 1º. Secretário em razão do falecimento de Anna Juliana em 27/09/2006.

21/01/2008 a 20/01/2012: Diretor 1º Secretário 21/01/2012 a 20/01/2016: Diretor 1º Secretário(...) Para o desempenho das funções estatutárias, conforme informações e documentos fornecidos pela Associação, não constam remunerações.

(...) Com base nos esclarecimentos e documentos fornecidos pela Associação às fls. 2 a 12 juntadas em anexo, temos o seguinte: (...)

- **MARCELO:** Admitido pela Associação em 01/04/93 e a partir de 01/08/2000 passou a ocupar o cargo de Administrador do Colégio, cargo que ocupa até a presente data(CLT).

Atividades desenvolvidas conforme documentos da Associação:

Administrador do Centro Esportivo - a partir de 01/08/2000 até 01/10/2006 Responsável pela gestão do Centro Esportivo Don Domênico, bem como todas as atividades esportivas do Colégio Don Domênico e da Faculdade Don Domênico.

Administrador Geral - a partir de 01/10/2006 até 01/07/2010

Responsável pela gestão e Integração da Mantenedora e suas Mantidas. Gestão direta sobre a Creche (mantida). Gestão direis sobre o Posto Médico (mantida).

Gestão direta sobre o Centro Esportivo (mantida).

Gestão sobre os resultados e atividades desenvolvidas pelos gestores financeiro, administrativo, educacional de ensino superior e educacional da educação básica (infantil, fundamental e médio).

Administrador do Colégio - a partir de 01/07/2013 até atual

Responsável pela gestão do Colégio Don Domênico, compreendendo: Gestão das atividades acadêmicas dos docentes. Gestão da secretaria, Elaboração de horários.

Gestão das cursas em andamento, compreendendo todas as obrigações legais junto a Secretaria Estadual da Educação.

Assumiu cargo de Vice-Presidente em 21/01/2004 (estatutário), onde permaneceu até 03/10/2006. Em 04/10/2006 assumiu o cargo de Presidente em razão do falecimento de Anna Juliana, exercendo o cargo até 20/01/2012.

Conforme estabelece o art. 56 do Estatuto, compete ao Diretor Vice Presidente:

Vice Presidente:

I - substituir o Presidente em suas ausências ou impedimentos;

II - auxiliar o Presidente no desempenho de suas funções.

- **FERNANDO**: Admitido pela entidade em 16/01/97 e a partir de 01/08/2006 foi contratado como Diretor Financeiro, permanecendo na função até a presente data (CLT).

Atividades desenvolvidas conforme documentos da Associação:

Diretor Financeiro Responsável pela gestão financeira da Mantenedora e suas Mantidas com as seguintes atividades:

Controle do fluxo financeiro (fluxo caixa, bancos).

Contabilidade (balancetes, balanço, fechamentos contábeis).

Gestão da filantropia.

Contas a pagar.

Contas a receber (em especial a geração de boletos, registros bancários, baixas de pagamentos referentes às mensalidades dos alunos do Colégio e da Faculdade), Compras (logística, aquisição de suprimentos e materiais necessários à realização da atividade fim da Mantenedora e suas Mantidas, materiais para manutenção e obras).

Assumiu cargo de 1º. Secretário em 21/01/2000, permanecendo até 20/01/2004. Em razão do falecimento de Anna Juliana, em 04/10/2006 assumiu o cargo de 1º.

Secretário, permanecendo até a presente data (estatutário).

Seguem abaixo as atribuições do 1º. Secretário conforme o Estatuto:

I - fazer a expediente da correspondência, avisos, circulares e lavrar as atas da Assembléia Geral e das reuniões da Diretoria Geral;

II - cuidar do Livro e/ou Fichas e/ou Listagem de Registro de Assuciados;

III - manter em ordem todos os serviços próprios e peculiares da secretaria.

Consoante as descrições das atividades fornecidas pela Associação, observamos que as funções desenvolvidas em razão do vínculo celetista são distintas daquelas desempenhadas por determinação estatutária. Ressaltamos que a conclusão é feita com base em documentos apresentados. Se na prática as atividades eram realmente distintas não se pode afirmar. A Associação junta às fls. 2 a 12, pormenorizadamente, todas as descrições de cargos e atividades, assim como diferenças entre elas, salários comparativos nas situações em que isso era possível e períodos de permanência dos dirigentes e empregados nos respectivos cargos.

(...) Às fls. 9 e 10 dos documentos anexados, a Associação apresenta quadros comparativos contendo as remunerações passíveis de comparações. Observa-se que, para essas, existe equiparação com outros funcionários que desempenham a mesma atividade. Entretanto, para as atividades de Diretor Jurídico, Vice-Diretor da Faculdade, Coordenador Pedagógico, Administrados da Faculdade e Diretor Financeiro não existe na Associação outro funcionário registrado com a mesma Classificação Brasileira de Atividade

Veja-se que, ao final, restou reconhecido que Marcelo era presidente estatutário da associação, o que seria incompatível com o cargo de administrador geral da entidade na qualidade de empregado. Embora a Recorrente alegue que este vínculo se daria nas entidades mantidas e não na mantenedora, em verdade não há prova nesse sentido nos autos.

Inclusive, a DRJ bem esclareceu que, para além de não haver comprovação da compatibilidade das funções exercidas, a escrituração contábil da Recorrente classificava a remuneração dos cargos de Diretor Financeiro e Administrador Geral como despesas operacionais (da mantenedora), embora as despesas nas entidades mantidas eram escrituradas de forma individualizada como custos diretos, nos termos abaixo, aos quais adiro:

Verifica-se que, na ficha de Registros de Empregados (fls. 227/228) relativa a Marcelo Mendes Passaes, contém a informação de que ele foi admitido em 1/8/2000 para exercer um cargo que tinha por “Natureza do cargo” a indicação “Adm. Centro Esportivo” e no campo “Seção” a indicação de “C. Esportivo”. Consta ainda, no mesmo Registro de Empregado que trata da sua contratação para o cargo de “Adm. Centro Esportivo” que “conforme portaria 012006, o

funcionário passa a exercer o cargo de Administrador Geral a partir de 12.01.2006”.

Ora, o fato da ficha de Registro de empregados que trata da contratação do Sr. Fernando Mendes Passaes para exercer a função de Diretor Financeiro conter a informação que, em 4/10/2006, ele assumiu o cargo de Vice Administrador Escolar da Faculdade de Educação, Ciências e Letras Don Domênico, aliado à constatação de que a ficha de Registro de Empregado que trata da contratação de Marcelo Mendes Passaes para exercer a função de Administrador do Centro Esportivo conter a indicação de que “conforme portaria 012006, o funcionário passa a exercer o cargo de Administrador Geral a partir de 12.01.2006, leva à conclusão de que, quando os diretores da associação assumiam cargos para prestar serviços em favor da faculdade, do colégio, do centro de saúde ou do centro esportivo, tal situação era apontada nesses documentos.

Portanto, o fato não haver indicação de seção relativamente à contratação para a função de Diretor Financeiro, na ficha de Registros de Empregado de Fernando Mendes Passaes leva à conclusão, ao contrário do alegado pelo impugnante, de que ele assumiu essa função na associação e não nos demais setores, denominadas pelo contribuinte, como “instituições mantidas”.

Da mesma forma, o fato de ter sido anotada, na ficha de Registro de Empregado relativa a Marcelo Mendes Passaes que se refere à sua contratação para o cargo de Administrador do Centro Esportivo, a circunstância de ele passar a exercer o cargo de Administrador Geral (a partir de 12/1/2006) demonstra que essa última função, ao contrário daquela originariamente indicada na ficha, foi exercida na associação e não nos seus setores/instituições mantidas.

Além disso, de acordo com informações fiscais, não infirmadas pelo impugnante, constatou-se durante a ação fiscal que: a) a função desempenhada por eles, no organograma da entidade, está relacionada ao exercício de poderes diretivos de gestão e finanças da entidade mantenedora (autuada), b) com base no conteúdo da escrituração contábil da autuada, ela classificou as remunerações da administração geral da mantenedora, inclusive os cargos de Diretor Financeiro e de Administrador Geral como despesas operacionais, enquanto as remunerações das funções desempenhadas nas entidades mantidas foram contabilizadas como custos diretos registrados nos centros de custos correspondentes (Colégio, Faculdade, Creche, Posto Médico, Pós-Graduação, e Centro Esportivo).

Portanto, em face do exposto e diante da ausência da juntada de elementos, pelo impugnante, aptos a afastar essas constatações, seja da perspectiva da gestão, quanto da perspectiva contábil, fica claro com base em documentos e registros contábeis do autuado, que os Srs. Marcelo e Fernando Mendes Passaes foram remunerados por exercer funções de administração e gestão para a autuada.

Tem-se, portanto, que deve ser prestigiada a conclusão fiscal no sentido de que os Srs. Marcelo Mendes Passaes e Fernandes Mendes Passaes foram remunerados

para exercer atividades de direção/administração geral e financeira da associação, na condição de administradores da entidade.

Esclareça-se que, de fato, tem razão o impugnante quando aponta que não há elementos nos autos para, com base na comparação da remuneração de diferentes empregados, que ocupam diferentes cargos, afirmar que a remuneração dos Srs. Marcelo e Fernandes Mendes Passaes seria incompatível com a função exercida por eles e com a suas habilidades e qualificações, ou mesmo que elas seriam incompatíveis com os valores encontrados no mercado.

Contudo, quando se consideram os demais elementos trazidos aos autos, já tratados, o fato desses senhores possuírem as maiores remunerações dentre os gestores que prestam serviços à associação (como demonstra quadro exemplificativo indicado no item 45 do relatório fiscal de fls. 33/342), aliado à sua condição de integrantes do órgão da Direção Geral, resta evidenciado que é verossímil que tal diferenciação remuneratória decorra, inclusive, de sua posição privilegiada no órgão decisório da instituição, representando aferição de vantagem indevida.

Dessa forma, com base no mesmo racional que levou à turma 2401 a entender pela improcedência do Recurso Voluntário e pelo racional adotado pela DRJ para julgar improcedente a impugnação, entendo que não merece acolhida o pleito recursal, dado que restou caracterizado o descumprimento dos requisitos legais para a fruição da imunidade, dado que ao remunerar os diretores, acabou por distribuir o seu patrimônio, o que leva ao cancelamento da imunidade em questão.

Não obstante, este lançamento foi realizado sob a égide da legislação anterior, isto é, antes da inserção do artigo 35-A, na Lei nº 8.212, de 1991, que passou a prever multa de ofício no tocante ao lançamento fiscal de contribuições previdenciárias, de modo que a multa aplicada foi capitulada no artigo 35 do mesmo diploma, escalonada até o patamar de 100% se o pagamento se der após o ajuizamento de execução fiscal, ainda que o devedor não tenha sido cientificado. Também foi aplicada multa CFL 68 nos termos do artigo 32, § 5º, da Lei nº 8.212, de 1991.

Ademais, destaca-se que a DRJ entendeu pela possibilidade de que, em sede de liquidação, eventualmente ser revisto o valor da multa diante das alterações supervenientes da legislação tributária nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009.

Ocorre que a matéria veio a ser sumulada, de modo que a retroatividade benigna da penalidade não é matéria afeta à liquidação, mas sim ao contencioso, sendo necessário que seja aplicada a Súmula CARF nº 196 para que seja realizado o recálculo das penalidades lançadas, nos termos abaixo:

Súmula CARF nº 196

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

Acórdãos Precedentes: 9202-010.951; 9202-010.923; 9202.010.872; 9202.010.666; 9202- 010.633

Dessa forma, entendo que deve ser dado parcial provimento para que a penalidade lançada seja calculada nos termos da Súmula CARF nº 196.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e dar-lhe parcial provimento para que a penalidade lançada seja calculada nos termos da Súmula CARF nº 196.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura