



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720599/2011-71
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2201-009.929 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de novembro de 2022
Recorrentes SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR ESTÁCIO DE SÁ LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2006, 2007

RECURSO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA.

O recolhimento de contribuição previdenciária na competência a que se refere o débito lançado, ainda que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento parcela relativa à rubrica exigida no auto de infração, impõe a fluência do prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador.

LEI. PROCESSO DE FISCALIZAÇÃO. RETROATIVIDADE.

Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas.

LANÇAMENTO FISCAL. ÔNUS DA PROVA.

É ônus do contribuinte apresentar elementos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário pelo lançamento.

REQUISITOS PARA GOZO DE ISENÇÃO. ENTIDADE BENEFICENTE. LANÇAMENTO FISCAL.

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 observadas por elas.

AQUISIÇÃO DE IMÓVEIS. DESVIO DE FINALIDADE.

Não há vedação legal para que entidades filantrópicas apresentem resultados positivos em sua atividade, devendo tais excessos serem aplicados em sua atividade fim, não cabendo ao Agente fiscal definir quais seriam as melhores opções de investimento ao administrado.

A aquisição de imóvel em período em que o contribuinte já não mais se revestia de natureza filantrópica não justifica o descumprimento de requisito para gozo de isenção/imunidade em período pretérito.

ALUGUEIS REMUNERAÇÃO DISFARÇADA.

Não contribui para a conclusão sobre remuneração disfarçada de aluguel pago a sócio a comparação dos valores pagos com o custo de aquisição de tais propriedades. Tampouco pode a Autoridade julgadora concluir pela ocorrência da infração à legislação sem avaliar minimamente os documentos juntados pelo contribuinte com a impugnação.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Os valores lançados, de forma isolada ou não, a título da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o art. o art. 32-A da mesma Lei;

MULTA DE MORA. AIOP. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Lei 11.941/09.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, também por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento parcial para considerar improcedentes as acusações fiscais de descumprimento dos requisitos contidos no art. 55 da Lei 8.212/91, restabelecendo o direito do contribuinte ao gozo da imunidade das contribuições previdenciárias no período em discussão e, ainda, para afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, determinando a aplicação da retroatividade benigna, no caso descumprimento de obrigação principal, mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91. Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário e de ofício impetrado em face do Acórdão 12-44.416, de 12 de março de 2012, exarado pela 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ1 (fl. 7120 a 7142), que analisou a impugnação

apresentada pelo contribuinte contra a exigência fiscal consubstanciada nos Autos de Infração DebCad 37.244.019-3, 37.244.021-5, 37.244.020-7 e 37.273.017-5 e 37.143.275-8

Os motivos que levaram ao lançamento constam do Relatório Fiscal de fl. 761 a 794. A ciência do autuação ocorreu em 23 de agosto de 2011, conforme AR de fl. 4164. Impugnação às fl. 4169 a 4255.

A síntese da celeuma fiscal consta do relatório elaborado pelo Julgador de 1ª Instância administrativa, abaixo transcrito (fl. 7122 e ss):

Relatório

O presente processo administrativo refere-se a contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais, pela empresa em epígrafe, no período de 01/2006 a 01/2007, relativas a) a parte da empresa e financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT (DEBCAD 37.244.019-3); b) parte dos segurados, no período de 08/2006 a 01/2007; c) as devidas a outras entidades e fundos (Salário Educação, ENCRA, SESC e SEBRAE), abrangendo ainda Auto de Infração de Obrigação Acessória, por ter a empresa apresentado GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme o art 32, inciso IV e § 5º. da Lei 8.212/91, na redação da Lei 9,528/97.

2. O Auditor Fiscal autuante desconsidera a isenção alegada pela empresa em relação às contribuições patronais, eis que, no seu entender, a mesma não satisfazia, à época dos fatos geradores os requisitos do Art 55 da Lei 8.212/91 para ser considerada entidade beneficente de fins filantrópicos, haja vista que:

2.1. deixou de aplicar integralmente o resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, ao adquirir imóvel residencial em localidade nobre da Barra da Tijuca, descumprindo o inciso V do art. 55 da Lei 8.212/91.

2.2. sob o manto da filantropia e usufruindo as benesses da imunidade tributária fiscal, buscou o acúmulo de capital, constituindo patrimônio de sociedades com fins lucrativos, tanto que, ao término de suas atividades como entidade beneficente, veio a compor a pessoa jurídica Estácio Participações S/A;

2.3. O sócio controlador João Uchoa Cavalcanti Netto recebeu da SESES, a título de aluguel, RS 479.548,93 e RS 281.198,81, nos anos calendários 2006 e 2007, respectivamente, fato constatado por meio da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte e da sua Declaração de Imposto de Renda - DIRPF. Aduz que os supostos aluguéis, à toda evidência, configuram remuneração dissimulada, descumprindo o inciso IV do art 55 da Lei 8.212/91.

2.4. Apresenta tabela comparativa para demonstrar a não gratuidade dos serviços prestados nos percentuais exigidos pela legislação de regência. O número de bolsas integrais para atendimento das exigências do PROUNI ficou aquém do exigido pelos Termos de Adesão e Aditivos firmados com o MEC, num déficit de 822 unidades. Relata as irregularidades verificadas no sistema de concessão de bolsas para demonstrar que foi descumprida a exigência de aplicação em gratuidade de pelo menos 20% da receita bruta, indispensável à obtenção e manutenção do CEBAS (art 3º § 16 do Decreto 2.536/98). Entre estas a superação em mais de duas vezes e meia do limite de 10% das bobas para funcionários e seus dependentes, permitido pelo art. 12 da Lei 11.096 05.

2.5. Relaciona os imóveis de propriedade da empresa, destacando os que foram alienados após a transformação da entidade em empresa com fins lucrativos, o que, a seu ver, caracteriza incompatibilidade com os objetivos traçados pela Lei 8.742/93, em seu artigo 2º incisos I a IV e pela Constituição Federal, em seu artigo 203, incisos I a IV, e não atendendo aos pressupostos dos incisos IX e X do art 3º do Decreto 2.536/98.

3. O AI de Obrigações Acessórias foi lavrado em decorrência da apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de contribuição previdenciária em relação à remuneração de empregados e contribuintes individuais, fato que, em tese, constitui crime de sonegação de contribuição previdenciária, gerando a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais.

4. As fls. 789, foi anexada planilha contendo a comparação entre a multa vigente à época dos fatos geradores e a imposta pela legislação superveniente, sendo adotada em cada competência a mais benéfica, em observância ao princípio da retroatividade benigna, previsto no art. 106, II, "teTM do Código Tributário Nacional.

Da impugnação

5. Tendo sido cientificado da autuação em 23/08/2011, o contribuinte apresentou defesa administrativa tempestiva em 22/09/2011, às fls. 929/999, com as razões a seguir elencadas:

5.1. A impugnante, no período objeto da autuação, gozava da imunidade prevista no art. 195 § 7º da CF/88, estando apenas obrigada a cumprir as exigências estabelecidas exclusivamente por meio de lei complementar, nos termos do art. 146, II da Carta Magna.

5.2. Os requisitos para gozo da imunidade não podem ser outros que os previstos no art. 14 do CTN. não podendo ser estipulados por meio de mera lei ordinária.

5.3. Assim, a impugnante não está obrigada a cumprir os requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/91.

5.5. O art. 10 IV do Decreto 70.235/72 determina que o auto de infração deve conter obrigatoriamente o dispositivo legal infringido, assim como a penalidade aplicável, e este não poderia ser outro senão o art. 14 da CF/88 [*sic*], que não foi mencionado, sendo, portanto, nulo o AI lavrado, a teor do art. 59 do Decreto 70.235/72.

5.6. não obstante o erro de enquadramento que cerceia o direito da impugnante. esta observou todos os critérios impostos pela Lei 8.212/91 e pela Lei 11.096/2005.

5.7. A impugnante, enquanto possuía natureza de instituição educacional sem fins lucrativos, não descumpriu quaisquer dos requisitos exigidos em lei para exercer o direito à imunidade, mas mesmo que assim se considerasse, a autuação seria improcedente, pois a exigência dos supostos débitos só seria legítima após a suspensão da imunidade tributária, quanto aos fatos geradores ocorridos após tal evento, o que não se deu, já que são cobradas contribuições supostamente devidas em datas anteriores à da suspensão.

5.8. Ao contrário do defendido pelo Relatório Fiscal, o art. 32 da Lei 12.101/2009 não é norma meramente procedimental e, portanto, as determinações ali contidas não podem ser aplicadas retroativamente com base no disposto no art. 144 § 1º do CTN.

5.9. A redação do referido art 32 da Lei 12.101/2009 é clara ao estabelecer que somente poderá ser efetuada a lavratura do auto de infração caso constatado o

descumprimento dos requisitos indicados na Seção I do Capítulo TV (arts. 29 e 20). Ocorre que os autos de infração em tela foram lavrados sob a premissa de que teria havido um suposto descumprimento dos requisitos previstos no art 55 da Lei 8.212/91, que são distintos daqueles elencados nos arts. 29 e 30 da Lei 12.101/2009.

5.10. A lei tributária, em atenção ao princípio da retroatividade benigna, só deve retroagir quando se trata de ato definitivamente julgado nos casos elencados no inciso TJ do art. 106 do CTN.

5.11. A interpretação sistemática dos artigos da Lei 12.101/2009 não deixa dúvida quanto à sua aplicação apenas às situações futuras, pois o art. 29 estabelece novos requisitos, antes não listados pelo art. 55 da Lei S 212 91

5.12. No máximo, poderia a fiscalização observando o disposto no art. 7º do Decreto 2.536/1998, representar ao CNAS o descumprimento dessas condições, mas de qualquer modo, o CEBAS concedido á impugnante no ano 2004 nem mesmo poderia ser cancelado, em vista da decadência quinquenal estabelecida no art 54 da Lei 9784/99.

5.13. Mesmo o cancelamento do CEBAS não seria suficiente para determinar a perda da isenção, sendo necessária, ainda, a formalização da desqualificação da isenção, mediante procedimento específico, nos moldes previstos no § 8º do art. 206 do Regulamento da Previdência Social.

5.14. O documento utilizado como base pela Fiscalização, para comprovar o suposto caráter empresarial da atividade desenvolvida pela impugnante foi o prospecto de oferta pública de ações da Estácio Participações S/A, lançado em 12/07/2007, quando a entidade já havia se transformado em sociedade com fins lucrativos.

5.15. Ressalta que no referido prospecto se procura destacar as qualidades da sociedade empresarial, o que é natural e lógico.

5.16. A transformação de uma pessoa jurídica não importa em sua dissolução ou liquidação, conforma preceitua o art. 1.113 do Código Civil.

5.17. Essa possibilidade foi expressamente autorizada pelo art. 13 da Lei 11.096/2005, que instituiu o PROUNI

5.18. Não vê problema ao fato da Estácio Participações ser uma holding, cujos únicos ativos são as participações societárias em uma série de instituições de educação, detendo 99,99% do capital social de cada uma.

5.19. Igualmente, não havia qualquer vedação legal, á época dos fatos geradores, para a participação de sócios de entidades beneficentes de assistência social em outras entidades.

5.20. Quanto aos mútuos concedidos ao acionista controlador, estes não foram celebrados pela impugnante, mas sim pelas demais entidades que, após sua transformação em entidades empresárias com finalidade lucrativa, passaram a integrar o grupo.

5.21. O fato de a impugnante ter apresentado evolução patrimonial entre 1999 e 2007 não macula seu caráter de entidade beneficente, posto que corresponde a um aumento proporcional dos benefícios de gratuidade a serem por ela concedidos.

5.22. o auferimento de superávits, bem como o aumento de receita não são apenas salutares, mas essenciais, pois, de outro modo, as entidades beneficentes não teriam capital suficiente para aplicar em suas finalidades

essenciais.

5.23. Todos os imóveis adquiridos pela impugnante sempre foram utilizados na consecução dos seus objetivos institucionais, com exceção do imóvel situado na Rua Rio Sangrador 244, destinado à moradia de ex-aluna baleada dentro de uma das unidades da Estácio, adquirido em cumprimento a uma determinação judicial.

5.24. Já o imóvel situado na Avenida das Acácias foi adquirido apenas 14/11/2007, isto é, após a transformação societária da impugnante.

5.25. Apenas no ano de 2004 se abriu a possibilidade legal (MP 213, que instituiu o PROUNI) de transformação das entidades beneficentes de educação em sociedades com fins lucrativos, e foi justamente a partir desse ano que houve uma estabilização da aquisição de bens do ativo imobilizado pela impugnante.

5.26. A venda subsequente de parte dos imóveis pela impugnante atendeu às diretrizes de seus administradores, não havendo qualquer impedimento para que assim procedessem.

5.27. Ao contrário do afirmado pela Fiscalização, os valores pagos a título de aluguel pela impugnante ao sr. João Uchoa Cavalcanti Netto não foram fixados em valores superiores aos praticados pelo mercado, eis que baseados em laudos de avaliação da Bolsa de Imóveis do Rio de Janeiro.

5.28. O argumento de que teria havido distribuição de dividendos aos sócios da impugnante por meio de outras subsidiárias da Estácio Participações S/A, é vazio de sentido, pois essas sociedades já tinham finalidade lucrativa desde outubro de 2005, e o fato de apresentarem o mesmo quadro societário da impugnante não tem qualquer relevância.

5.29. Durante o prazo em que se revestiram de natureza de entidades filantrópicas, tais entidades estavam legalmente proibidas de fazer qualquer distribuição em favor de seus sócios, só vindo a fazê-lo a partir de sua transformação em entidades empresárias.

5.30. Nada mais natural do que o crescimento do patrimônio pessoal do Sr. João Uchoa Cavalcanti Netto a partir da transformação societária da impugnante.

5.31. Ao contrário do afirmado pela Fiscalização, os contratos de mútuo celebrados entre a impugnante e as demais sociedades prevêm a incidência de juros, superior à usualmente paga pelo mercado e pela maioria das aplicações financeiras.

5.32. Com o intuito de descaracterizar o cumprimento das regras do PROUNI pela impugnante, a Fiscalização efetua cálculo levando em consideração o número de bolsas concedidas, quando a legislação pertinente considera apenas o número de bolsas oferecidas.

5.33. O número de bolsas a serem oferecidas é estabelecido pelo próprio MEC, não tendo a impugnante qualquer ingerência sobre esses dados.

5.34. Ainda que houvesse ocorrido o descumprimento das regras do PROUNI pela impugnante, esse fato jamais poderia implicar na imediata cassação da isenção.

5.35. Considerando o prazo de cinco anos para a Autoridade Fiscal se manifestar acerca do pagamento efetuado pelo contribuinte ou constituir eventual crédito remanescente, tem-se que os fatos geradores ocorridos até julho de 2006 estão fulminados pela decadência.

5.36. As alegadas divergências entre os valores das remunerações constantes das GFIP entregues pela impugnante e aqueles constantes da sua folha de pagamentos simplesmente não existem.

5.37. A fiscalização não considerou o duplo vínculo de determinados empregados para fins de cálculo da contribuição, nem as deduções do salário família e do salário maternidade para cálculo da contribuição a recolher.

5.38. A multa prevista no art. 32 § 5º da Lei 8.212/91 e a multa de mora de 24% prevista no art. 35 da mesma lei, revogado pela Lei 11.941/2009. têm a mesma hipótese de imposição, ou seja, a apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais.

5.39. Em atenção ao princípio da retroatividade benigna, o dispositivo aplicável ao caso é o 32-A da Lei 8.212/91.

5.40. Aduz que a Fiscalização pretende aplicar multa por descumprimento da obrigação principal com a mesma base para lançamento da multa referente ao descumprimento da obrigação acessória.

5.41. Por tais fundamentos, requer o cancelamento da multa referente ao descumprimento da obrigação principal, eis que calculada segundo a mesma base utilizada pela obrigação acessória.

5.42. requer a realização de perícia, indicando assistente técnico.

5.43. Colaciona arestos e excertos doutrinários em abono de suas teses.

6. E o Relatório.

Debruçada sobre os termos da impugnação, a 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ1 exarou o Acórdão ora recorrido, cuja Ementa segue abaixo transcrita, em que julgou a impugnação parcialmente procedente, exclusivamente por reconhecer extintos pela decadência os débitos lançados para as competências 01 a 07/2006 nos DebCad 37.244.019-3 e 37.244.020-7, recorrendo de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/01/2007

LEI 12.101/2009. PROCEDIMENTO DE CANCELAMENTO DE IMUNIDADE. DESCUMPRIMENTO DE PRÉ-REQUISITOS.

Aplica-se a Lei 12.101, de 27/11/2009, aos lançamentos efetuados sob a sua vigência, no caso de regra que institua um novo procedimento de fiscalização, *in casu*, previsto no artigo 32 da referida norma. Descumpridos os requisitos previstos em lei para a manutenção do benefício, a autoridade fiscal está autorizada a lançar o crédito tributário devido.

TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. PRAZO DECADENCIAL.

Havendo pagamento antecipado do tributo, há que se considerar como termo *a quo* do prazo decadencial. aquele ínsito no art. 150, § 4º do CTN. Já em relação às obrigações acessórias, o prazo decadencial é invariavelmente o do art. 173, I do CTN.

INCONSTITUCIONALIDADE - ILEGALIDADE

Não é o foro administrativo o apropriado para as discussões relativas à inconstitucionalidade ou ilegalidade dos dispositivos legais utilizados nos

lançamentos de crédito tributário. Usurpação de função. Art. 109 da Constituição Federal.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Ciente do Acórdão da DRJ em 28 de agosto de 2012, fl. 7149, ainda inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, o Recurso Voluntário de fl. 7170 a 7264, no qual apresenta os argumentos que entende justificar o reconhecimento da improcedência do lançamento. As razões da defesa serão detalhadas no curso do voto a seguir.

A tramitação regular do presente processo foi suspensa em razão de determinação do Ministro Marco Aurélio Mello, objeto do Ofício 594/R do STF, endereçado a este Conselho, determinando o sobrestamento do curso dos processos administrativos fiscais cujo objeto envolvesse os requisitos de isenção prescritos na redação então vigente do artigo 55 da Lei nº 8.212/19911.

É o relatório necessário.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Relator.

Do Recurso de Ofício

Conforme se verifica abaixo, a Portaria MF 63/17 estabeleceu um novo limite para a sua interposição, ao prever que a DRJ recorrerá sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

A Súmula CARF 103 preleciona que o limite de alçada deve ser aferido na data de apreciação do recurso em segunda instância:

Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Com o cotejo das informações contidas em fl. 6695/6849 e 7719/6851, é possível constatar que o montante exonerado pelo Julgador de 1ª Instância supera, em muito, o limite previsto na citada Portaria MF 63/17. Assim, por preencher este e os demais requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso de Ofício.

A exoneração em questão decorre da convicção da Decisão recorrida de que a fluência do prazo decadencial teria início na data da ocorrência do fato gerador, tese que se contrapõe àquela defendida pela Autoridade lançadora, para quem, conforme fl. 790, o prazo iniciaria sua contagem no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, já que considera que não houve pagamento especificamente da cota patronal a justificar o início da contagem com a ocorrência do fato gerador.

A Autoridade julgadora apontou expressamente:

Em consulta aos recolhimentos do sujeito passivo, observa-se a existência de pagamento antecipado das contribuições dos segurados em todas as competências do presente lançamento, de sorte que a contagem do prazo decadencial deve obediência ao disposto no art. 150, §4º do CTN.

Sobre a questão da fluência dos prazos decadenciais, mister trazeremos à balha os preceitos legais que regem a matéria, em particular o § 4º do artigo 150 e o art. 173, todos da Lei 5.172/66 (CTN):

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(...)

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; Grifou-se

Para a aplicação da contagem do prazo decadencial, este Conselho adota o entendimento do STJ, no Recurso Especial nº 973.733/SC (2007/01769940), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008, e, portando, de observância obrigatória neste julgamento administrativo, por força de disposição regimental interna, assim ementado:

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

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

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. (...)

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543 C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Portanto, nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial conta-se a partir da ocorrência do fato gerador quando há antecipação do pagamento, conforme artigo 150, § 4º do CTN. Conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme art. 173, inciso I do mesmo Código, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o contribuinte não antecipa o pagamento devido, ou ainda quando se verifica a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A decadência das contribuições previdenciárias é tema que foi objeto de reiteradas e uniformes manifestações deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tendo sido emitida Súmula de observância obrigatória, nos termos do art. 72 de seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 343, de 09 de junho de 2015, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARF nº 99

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Neste sentido, considerando que consta dos autos Relatório de Documento Apresentados de fl. 5 e ss e Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados para os DEBCAD final 019-3 e 020-7(fl. 194 e 323), evidenciando o recolhimento nas competências a que se referem os débitos lançados, a fluência do prazo decadencial se dá a partir da ocorrência do fato gerador.

Portanto, considerando que a ciência do lançamento ocorreu em 23 de agosto de 2011, conforme AR de fl. 4164, resta devidamente configurada a decadência das exigências formalizadas em relação ao período de 01 a 07/2006, especialmente para os DebCad 37.244.019-3 e 37.244.020-7.

Pelo exposto, não há máculas na decisão recorrida que importem sua alteração, razão pela qual nego provimento ao Recurso de Ofício.

Do Recurso Voluntário

Por ser tempestivo e por atender às demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Após breve síntese dos fatos e elementos contidos nos autos, a recorrente inicia a apresentação das razões que entende justificar a reforma da decisão recorrida.

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – REQUISITOS DO ART. 14 DO CTN

Em apertada síntese, o inconformismo da defesa no presente tópico estaria relacionado à falta de fundamentação do lançamento nos preceitos contidos no art. 14 da Lei 5.172/66, que, segundo a defesa, define os requisitos a serem cumpridos pela recorrente para gozo da imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal, notadamente pela sua convicção de que, por ser entidade imune e não isenta, somente os requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/91, que se constituir em lei ordinária.

Insurge-se conta a conclusão da decisão recorrida sobre a impossibilidade de análise da matéria por representar manifestação em relação à constitucionalidade de lei, afirmando que não pretendeu, em sua impugnação, o reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 55 da Lei 8.212/91, mas apenas a aplicação da norma legal apropriada, o art. 14 do CTN.

Apresenta precedentes judiciais e administrativos para reafirmar o direito à imunidade em comento às entidades que prestam assistência social no campo educacional, bem assim que estariam apenas sujeitas a requisitos definidos por lei complementar.

Aduz que compete a este Carf aplicar decisões de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, nos termos do art. 62-A do Regimento interno deste Conselho.

Sustenta que a falta de citação do art. 14 do CTN dentre os fundamentos dos autos de infração ou do Relatório Fiscal constitui vício do qual resultou claro cerceamento do seu direito de defesa, impondo-se o reconhecimento da nulidade da autuação.

Sintetizadas as razões da defesa neste tema, é inequívoco que a Autoridade lançadora lastreou a autuação no descumprimento dos requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/91.

Não obstante, a conclusão da decisão recorrida de que a análise da matéria demandaria juízo sobre a constitucionalidade dos termos contidos no citado art. 55 tem evidente fundamento, já que a providência requerida pela defesa seria no sentido de declarar a nulidade da autuação por não ter sido lastreada no art. 14 do CTN, que, segundo o entender da defesa, seria o diploma vigente capaz de instituir requisitos a serem cumpridos pelas entidades para gozo da imunidade tributária estabelecida no § 7º do art. 195 da Constituição Federal.

Ainda que a defesa apresente pertinentes ponderações sobre a diferença dos conceitos de imunidade e isenção, não se justificam maiores considerações por parte deste Relator sobre o tema, já que não se pode desconsiderar que os preceitos veiculados pelo citado art. 55 da Lei 8.212/91, ainda que com alguma impropriedade conceitual, tratam, na verdade, da imunidade das entidades beneficentes de assistência social. Tanto é assim que o Supremo Tribunal Federal, conforme já citado na parte final do Relatório, havia determinado o sobrestamento do curso dos processos administrativos fiscais cujo objeto envolvesse os requisitos prescritos na redação então vigente do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991.

De fato, a Suprema Corte, nos autos do Recurso Extraordinário – RE 566622/RS, tema com repercussão geral reconhecida, fixou inicialmente a seguinte tese:

"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".

Em momento posterior, tal tese já foi relativizada, em sede de embargos, nos seguintes termos:

O Tribunal, por maioria, acolheu parcialmente os embargos de declaração para, sanando os vícios identificados, i) assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei nº 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória n. 2.187-13/2001; e ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao tema n. 32 da repercussão geral a seguinte formulação: "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", nos termos do voto da Ministra Rosa Weber, Redatora para o acórdão,

vencido o Ministro Marco Aurélio (Relator). Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 18.12.2019.

Decisões dessa natureza, apenas quando definitivas, devem ser reproduzidas pelos membros desta Corte por força de previsão Regimental¹.

Há outras decisões da Suprema Corte em que se manifestou o mesmo entendimento de que cabe à lei complementar dispor sobre o modo beneficente de atuação das entidades em tela, é fato que nem todas as matérias veiculadas no art. 55 da Lei 8.212/91 apresentam tal objeto, sendo certo que há, inclusive, normas em tal preceito que apenas reproduzem conteúdo descrito exatamente no art. 14 da Lei 5.172/66, do que resulta a necessidade de avaliação individualizada de cada um dos requisitos fixados pela legislação ordinária e o seu cotejo com a conduta descrita pela fiscalização.

Portanto, não há, em princípio, mácula na decisão recorrida, tampouco qualquer nulidade no lançamento decorrente da falta de citação, em sua fundamentação, do art. 14 do CTN, fato que não implica cerceamento do direito de defesa do contribuinte autuado, pois o relatório fiscal é claro ao apontar os motivos que levaram ao lançamento, permitindo o pleno exercício da defesa.

Assim rejeito a preliminar.

A IRRETROATIVIDADE DA SUSPENSÃO DA IMUNIDADE

Mais uma vez pautando seus argumentos no já indicado art. 14 do CTN, mas especificamente no seu § 1º, o recorrente afirma que a medida a ser tomada pela Fiscalização, no caso de descumprimento de algum requisito, seria a mera suspensão da imunidade, mediante ato administrativo sem efeitos retroativos, concluindo que o lançamento violou o devido processo legal ao cancelar a imunidade de imediato e com efeitos retroativos, supostamente em descompasso com o que prevê o § 2º do art. 32 da Lei 9430/96.

A defesa, após reproduzir respeitáveis entendimentos doutrinários, contesta a conclusão da Decisão recorrida de que o cancelamento da isenção teria lastro no § 8º do art. 206 do Decreto 3.048/99, pois não se está diante de qualquer isenção, mas de imunidade, que não pode ser restringida por meio de lei ordinária, muito menos por Decreto.

Sobre o tema, a Decisão recorrida assim se manifestou:

48. A lei prevê que a imunidade será cancelada a partir do momento em que se verificarem as condições que deram motivo a supressão do benefício, não procedendo o argumento de que tal ato não poderia retroagir. Esta orientação está expressa no artigo 32 da Lei 12.101/2010, *verbis*:

Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

§ 1º- Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o

¹ Art. 62 ...

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

49. Finalmente, para sepultar de vez o argumento de que o cancelamento da isenção teria apenas efeitos *ex nunc*, transcrevemos também excerto do Decreto 3.048/99, vigente à época tanto dos fatos geradores como do lançamento, onde também consta expressamente a determinação dos efeitos do cancelamento da isenção, como abaixo:

Dec 3.048/99

Art. 206. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 201, 202 e 204 a pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

(...)

§ 8 - O Instituto Nacional do Seguro Social cancelará a isenção da pessoa jurídica de direito privado beneficente que não atender aos requisitos previstos neste artigo, a partir da data em que deixar de atendê-los, (...)

Não há dúvidas de que, com o advento da lei 12.101/2010, houve sensível alteração no procedimento a ser levado a termo pela Fiscalização quando da constatação de descumprimento de requisitos legais para fruição da imunidade por entidades filantrópicas.

Naturalmente, deixando de lado as diferenças entre imunidade e isenção e a questão da fixação de requisitos por lei ordinária, já que são temas tratados no item anterior, é certo que, com a edição da nova norma, não há mais a necessidade de procedimento prévio para cancelar a isenção, já que a identificação do descumprimento dos requisitos resulta na automática suspensão do direito à isenção durante o período em que se constatar o descumprimento. Como tal descumprimento não pode ser verificado no futuro, decerto que a nova regra traz em seu bojo um claro caráter retroativo. Ademais, trata-se de um novo processo de fiscalização que deve ser aplicado retroativamente, a teor do que dispõe o § 1º do art. 144 do CTN.

Assim, a única falha da decisão recorrida nesta matéria foi pela conclusão de que o art. 206 do Decreto 3.048/91 estaria em vigor na data do lançamento, pois, como já citado acima, a ciência do lançamento ocorreu em 23 de agosto de 2011, momento em que a tal previsão regulamentar já teria sido revogada pelo Decreto 7.237/2010, o qual foi editado exatamente para regulamentar a Lei 12.101/2009 e também deixou bem clara a desnecessidade de procedimento prévio por parte da Autoridade lançadora, nos seguintes termos:

Art. 42. Constatado o descumprimento de requisito estabelecido pelo art. 40, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará auto de infração relativo ao período correspondente, devendo relatar os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

Portanto, nada a prover.

DA INAPLICABILIDADE DO ART. 32 DA LEI Nº 12.101/09 E O DIREITO ADQUIRIDO

No presente tema, a defesa insurge-se contra a conclusão da Decisão recorrida de que o art. 32 da Lei 12.101/09 é norma meramente procedimental, cabendo sua aplicação a fatos pretéritos, no termos do § 1º do art. 144 do CTN. Cabendo à fiscalização, no máximo, representar ao órgão competente o descumprimento identificado para início do procedimento de

averiguação, já que só ao CNAS compete o cancelamento de Certificado de Entidade Filantrópica.

A partir de vasta e respeitável argumentação, a defesa caminha por entender indevida a aplicação do citado art. 32 a fatos geradores ocorridos anteriormente ao seu período de vigência, seja por não corresponder a mera norma procedimental, seja em razão de que, na data da edição da lei em questão, a empresa já não era entidade beneficente de assistência social, não se constituindo, assim, destinatária da nova regra.

Sustenta que, nos termos do art. 54 da Lei 9.784/99, o direito da fazenda pública de anular atos administrativos dos quais decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos contados da data em que foi praticado, do que resulta a impossibilidade de anulação de seu Certificado, concedido em fevereiro de 2006. Ademais, não teria sido observado o que prevê o art. 32 da Lei 9.430/96 no que tange ao procedimento prévio para suspensão da imunidade.

A recorrente apresenta outras considerações sobre o direito adquirido à isenção, trazendo à balha conteúdo do Decreto-Lei 1.572/77, afirmando que o próprio art. 55 da lei 8.212/91 ressalvou expressamente os direitos adquiridos.

Conclui a defesa que todo o exposto evidencia a invalidade de pleno direito de todos os atos relacionados ao lançamento.

Sendo certo que não precisa este relator rebater todos os argumentos veiculados pela defesa no presente tema, em síntese, são estas as alegações recursais.

A leitura que a defesa faz da legislação é bastante peculiar, utilizando os termos sempre em seu benefício. Quanto o art. 55 da Lei 8.212/91 fala em isenção, alega que a ela não se aplica, por sua situação corresponder a uma imunidade. Quando a Lei 3.577/59 faz alusão a isenção, já se entende que, na verdade, trata de imunidade.

Não tem amparo legal a conclusão de que um Certificado se torne imutável após a fluência do prazo de cinco anos contado de sua emissão ou mesmo que sua imunidade também alcance o status de direito adquirido, imutável, em razão de seu reconhecimento em data pretérita.

O que o § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91² procura preservar são os direitos daqueles que preencheram os requisitos da norma anterior para o gozo da imunidade. Submetendo o novo formato apenas quem ainda não tivesse passado pelo processo de habilitação anterior.

Assim, os requisitos definidos pela nova regramento vigente na época dos fatos geradores devem ser observados. O direito a não recolher contribuições sociais, por expressa previsão da Constituição em vigor, exige o atendimento de exigências contidas em lei.

Não se pode acolher a pretensão de que uma benesse fiscal tenha caráter perpétuo, o que resultaria na disponibilidade do interesse público, que se submeteria ao privado. Ademais, o fato da empresa ter alterado sua condição de entidade filantrópica passando a entidade empresarial não altera a premissa de que a legislação de regência é aquela que se verifica vigente na época de ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 144 do CTN³.

² § 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

³ Art. 144. 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.

Quanto à possibilidade de aplicação retroativa do art. 32 da lei 12.101/99 ou mesmo a necessidade de procedimento prévio específico para desconsiderar a condição de entidade imune, deixo de tecer considerações complementares, por entender que a matéria já foi suficientemente tratada no item anterior.

Assim, nada a prover no presente tema.

DAS PRESUNÇÕES ERRÔNEAS ADOTADAS PELA FISCALIZAÇÃO

A defesa inicia suas considerações objetivando demonstrar que parte do Relatório Fiscal se constitui de peça acusatória sem qualquer substância, em que a Autoridade lançadora concluiu que a recorrente não passava de uma sociedade empresarial atuando no mercado de ensino superior.

Assevera que, ao contrário do que afirmou a Fiscalização, sua transformação em sociedade empresarial não se deu “do dia para a noite”, mas em estrita consonância às regras legais.

Faz algumas considerações sobre o seu processo de transformação societária e ainda pontua outras considerações da Autoridade lançadora, tudo para afirmar que são improcedentes as conclusões da autoridade julgadora sobre o caráter meramente protelatório dos argumentos da defesa.

Após esta breve síntese, há de se ressaltar que, na atividade de lançamento, algumas conclusões da Fiscalização podem decorrer de um conjunto de indícios e, naturalmente, essas avaliações indiciárias podem trazer alguma medida de subjetividade, mas sempre buscam robustecer os argumentos da autoridade autuante.

Algumas delas, ao fim, não tem qualquer interesse para o litígio. Afinal, quando o fiscal indica, por exemplo, a partir de elementos e documentos ainda que posteriores, que o contribuinte fiscalizado sempre foi uma sociedade empresarial, tal conclusão em nada impacta o litígio, já que esta não foi propriamente a motivação da autuação, estando os motivos que levaram ao lançamento individualizados de forma clara e objetiva.

Assim, não contribuiu para a lide administrativa travarmos um debate sobre tais elementos indiciários menos relevantes, pois estes, confirmados ou não, não teriam, por si só, o condão de resultar em alguma conclusão sobre a procedência ou não do lançamento.

Assim, nada a prover.

O DEVIDO CUMPRIMENTO DE REGRAS DO PROUNI PELA RECORRENTE

A recorrente relembra a acusação fiscal de descumprimento do requisito contido no inciso III do art. 55 da Lei 8.212/1991⁴, pois, segundo a Fiscalização, (i) as reais gratuidades representam muito pouco de sua receita efetiva, (ii) o número de bolsas integrais teria ficado

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros

⁴ Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente: (...)

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

aquém do exigido pelos Termos de Adesão e Aditivos firmados pelo MEC, (iii) teria sido superado o limite de 10% das bolsas para trabalhadores da própria instituição; e (iv) a análise da condição econômica para a concessão de bolsas não seria aplicada em todos os casos de gratuidade.

Aduz que a premissa adotada pela Fiscalização é equivocada, já que leva em consideração o número de bolsas concedidas, ao passo que a legislação do Prouni considera o número de bolsas oferecidas. Faz algumas considerações sobre o procedimento de oferecimento de bolsas atribuídas por meio do Prouni e que a partir daí os candidatos são selecionados, sem qualquer ingerência da instituição, a quem compete apenas a aferição das informações prestadas pelo estudante, sendo comuns situações em que parte das bolsas não concedidas em um período são oferecidas em períodos posteriores.

Sustenta que é impossível que as bolsas do Prouni não tenham observado os parâmetros socioeconômicos legalmente estipulados, além de não ter a Fiscalização efetuado cálculos de forma indevida, já que utilizou como base o número total de alunos, incluindo o valor correto das bolsas a serem concedidas.

Por fim, afirma que, na impugnação, apresentou documentação, as quais aparentemente não foram sequer analisadas pela decisão recorrida, em que demonstrou que menos de 10% das bolsas concedidas tiveram como beneficiário seus próprios funcionários e dependentes. Além de alegar que demonstrou, da mesma forma, que o percentual mínimo exigido de 20% da receita também teria sido atingido.

Sobre o tema, assim se manifestou a Decisão vergastada:

50. Em relação à aplicação de parte de sua receita bruta em gratuidade, temos que discordar da Impugnante quando afirma que os descontos concedidos eram sempre apenas para aqueles que demonstravam não possuir condições financeiras para tal. Em relação a isto, a autoridade lançadora faz extenso relatório demonstrando com base na contabilidade da Autuada que as reais gratuidades representavam muito pouco da receita efetiva da mesma.

51. Inicialmente, constatou-se que o número de bolsas integrais para atendimento das exigências do PROUNI ficou aquém do exigido pelos Termos de Adesão e Aditivos firmados com o MEC, num déficit de 822 unidades, observado ainda que a estimativa da mensalidade (R\$250.00) utilizada para estabelecer o valor anualizado ocorreu em base conservadora, já que a maioria dos cursos possui mensalidade mais elevada, como é o caso de Medicina, que, na época, superava R\$ 1.500,00.

52. Além disso, foi superado o limite de 10% das bolsas para trabalhadores da própria instituição e seus dependentes, previsto no art. 12 da Lei 11.096/2005, já que estes, constituindo apenas 4% do total beneficiou-se de mais de 30% das bolsas.

53. Deste modo, a instituição beneficiou-se de forma indireta pelo fornecimento de serviços a seus próprios funcionários e descumpriu requisito material para a fruição da isenção, estabelecido no inciso III do art. 55 da Lei 8.212/91:

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

54. Embora traga documentos aos autos que demonstrem que em alguns casos o aluno passa pela análise de sua condição econômica para a concessão de bolsas, insistimos que este tratamento não é aplicado a todos os casos de gratuidade, estando por este motivo abalizado o levantamento feito pelo Auditor Fiscal.

Embora, pelos competentes argumentos recursais, apresentem-se pertinentes as considerações da defesa sobre a diferença entre bolsas concedidas e bolsas oferecidas, temos que a infração em questão exige retomar a questão já delineada alhures sobre a fixação de requisitos para gozo de isenção por meio de lei ordinária.

Tudo em razão do que foi decidido na ADI n.º 2.028 (transitada em julgado em 17/5/2020), cuja ementa está assim redigida:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVERSÃO EM ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. CONHECIMENTO. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, e 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REGULAMENTAÇÃO. LEI 8.212/91 (ART. 55). DECRETO 2.536/98 (ARTS. 2º, IV, 3º, VI, §§ 1º e 4º e PARÁGRAFO ÚNICO). DECRETO 752/93 (ARTS. 1º, IV, 2º, IV e §§ 1º e 3º, e 7º, § 4º). ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. DISTINÇÃO. MODO DE ATUAÇÃO DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. TRATAMENTO POR LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS MERAMENTE PROCEDIMENTAIS. REGRAMENTO POR LEI ORDINÁRIA. Nos exatos termos do voto proferido pelo eminente e saudoso Ministro Teori Zavascki, ao inaugurar a divergência: 1. “[...] fica evidenciado que (a) entidade beneficente de assistência social (art. 195, § 7º) não é conceito equiparável a entidade de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI); (b) a Constituição Federal não reúne elementos discursivos para dar concretização segura ao que se possa entender por modo beneficente de prestar assistência social; (c) a definição desta condição modal é indispensável para garantir que a imunidade do art. 195, § 7º, da CF cumpra a finalidade que lhe é designada pelo texto constitucional; e (d) esta tarefa foi outorgada ao legislador infraconstitucional, que tem autoridade para defini-la, desde que respeitados os demais termos do texto constitucional.”. 2. **“Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é forma somente exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas”**. 3. Procedência da ação “nos limites postos no voto do Ministro Relator”. Arguição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente da conversão da ação direta de inconstitucionalidade, integralmente procedente. (grifo nosso)

A análise do teor do inciso III do art. 55 da Lei 8.212/91⁵ não deixa dúvidas de que seu conteúdo expressa uma contrapartida a ser observada pela entidade beneficente, sem que tal comando possua relação com os preceitos elencados no art. 14 da Lei 5.172/66.

Assim, tem razão a defesa, resultando improcedente a acusação fiscal de descumprimento do requisito contido no inciso III do art. 55 da Lei 8.212/1991.

O CUMPRIMENTO DO REQUISITO PREVISTO NO ART. 55, IV, DA LEI 8.212/91

No presente tema, a defesa apresenta suas considerações sobre a acusação fiscal do descumprimento ao requisito previsto no inciso IV do art. 55 da lei 8.212/91⁶, asseverando a

⁵ Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente (...)

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

⁶ IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

tese fiscal de que *os valores pagos pela locação de imóveis de propriedade de sócio representariam uma ocultação de remuneração pelo trabalho.*

Afirma a defesa que os aluguéis pagos ao Sr. João Uchôa Cavalcanti Netto o foram em valores abaixo dos de mercado, conforme laudos de avaliação elaborados pela Bolsa de Imóveis do Rio de Janeiro. Que a correta aplicação dos índices de reajuste no caso que cita, que igualmente se reflete aos demais imóveis, levaria a um aluguel ainda maior, mas que foi firmado aditivo contratual para correção apenas parcial do encargo mensal.

Sustenta que a comparação efetuada pela Fiscalização para determinar o percentual de retorno ao proprietário do valor da locação em relação ao valor do imóvel não tem qualquer pertinência, já que considera o valor do imóvel declarado na DIRPF do proprietário e que houve omissão da decisão recorrida quanto a análise de argumentos expressos na impugnação.

No que tange à acusação fiscal de que houve distribuição de dividendos aos sócios por meio de subsidiárias da recorrente afirma a defesa que carece de sentido, pois tais sociedades já tinham finalidade lucrativa deste outubro de 2005, o que justifica a distribuição de dividendos em dezembro de 2006 e março de 2007. Da mesma forma, não se sustenta dedução fiscal de que tais empresas não distribuíram nada enquanto até se transformarem em sociedades empresariais e que, após a transformação, passaram a distribuir dividendos, afinal, a ausência de distribuição anterior se dava por limitação legal em razão da natureza filantrópica que revestia tais sociedades.

Aduz que a análise efetuada pela fiscalização da evolução patrimonial do Sr. João Uchôa representa apenas mais um artifício da Fiscalização mas que não altera a qualidade de entidade filantrópica no período a que se referem os fatos geradores tributados, já que é natural que, com a transformação societária da recorrente, o sócio passaria a perceber lucros e, ainda, teve a oportunidade de fazer oferta pública de ações.

Já em relação à acusação fiscal de que os sócios da recorrente teriam se beneficiado de sua saúde financeira para fazer aportes em outras sociedades do mesmo grupo societário, os quais foram identificados a partir do “contas a receber” seriam meros valores decorrentes de contratos de mútuo formalizados em momento em que os envolvidos ainda não haviam se transformado em sociedade empresária e quitados dentro do próprio ano de 2006. Portanto, não faria sentido a dedução de que teria ocorrido uma suposta distribuição de dividendos com tal operação.

Alega que, ao contrário do que afirmou a Fiscalização, tais contratos previam a incidência de juros calculados mediante a aplicação de índice superiores aos de mercado, constituindo-se em verdadeiras aplicações financeiras que não são vedadas pela legislação às entidades de assistência social e não alteram sua natureza.

Sintetizadas as razões recursais, constata-se que estas buscam afastar as conclusões da Autoridade lançadora dispostas no item IV-C “DA REMUNERAÇÃO DISSIMULADA”, fl. 775 e ss, e constituem-se de reafirmação de tudo o que foi tratado na peça impugnatória, como se vê em fl. 4227 e ss.

Na análise da matéria, de fato, a Decisão recorrida mostrou-se demasiadamente econômica, pois tratou do tema nos seguintes termos, fl. 7136:

Da remuneração a título de aluguel

56. A fiscalização considerou como remuneração os valores recebidos pelo sócio João Uchoa Cavalcanti Netto a título de aluguel de imóveis de sua propriedade.

57. As justificativas apresentadas pela impugnante, que se resumem ao direito de o referido sócio dispor de suas propriedades como melhor lhe convier, e pelo preço que bem entender, não elidem a presunção de que a locação dos ditos imóveis para a SESES por valores superiores aos praticados pelo mercado, na verdade correspondem a remuneração dissimulada, descumprindo outro requisito material para a fruição da isenção, o item IV do art. 55 da lei 8.212/91, que assim estabelecia:

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

Assim, não parece que tenha havido qualquer análise pela decisão recorrida dos documentos apresentados, em particular laudos de avaliação de aluguéis e contratos de mútuos celebrados.

Ainda que de forma superficial, a análise dos documentos apresentados poderia, a mero título de exemplo, levar o Julgador de 1ª Instância a não acolher os laudos de avaliação de aluguel (fl. 4419 e ss) por falta de assinatura. Com isso, naturalmente, a defesa teria condições de, juntamente com o recurso voluntário, sanar a dúvida sobre a autenticidade de tais documentos.

Ao não contraditar a razões da impugnante, concluindo apenas, e de forma genérica, que estas não elidem a presunção de que a locação dos imóveis se deu em valores superiores aos de mercado, correspondendo a remuneração dissimulada, temos que a Decisão recorrida não de desincumbiu de seu mister.

Assim, **considerando** que, de fato, a comparação de valores de aluguel com o custo do imóvel registrado em Declaração de Rendimentos não se mostra uma grandeza minimamente razoável; **considerando** que não há qualquer vedação legal para que pessoas jurídicas, de um mesmo grupo ou não, filantrópicas ou não, celebrem contrato de mútuo entre si, em particular quando não há efetiva constatação de que tais operações seriam meramente documentais; **considerando** que é natural que, após o processo de transformação de entidades filantrópicas em sociedades empresariais haja distribuição de dividendos aos sócios, operação típica de sociedades empresariais; **considerando** que, com a abertura do capital ocorrida após a transformação de entidades filantrópicas em sociedades empresariais, é natural que haja incremento do patrimônio dos sócios, os quais refletem a riqueza acumulada pela instituição nos anos de atuação anteriores; **considerando** que não há qualquer vedação para que entidades filantrópicas apresentem lucro na consecução de seus objetivos sociais; **considerando** que as dificuldades pelas quais passam determinadas entidades não necessariamente devem ser experimentadas por todas as suas congêneres; **considerando**, por fim, o tratamento econômico conferido pela decisão recorrida às alegações da impugnação sobre o tema, o que, ainda que decorram de mero juízo de valoração de provas, acabam por dificultar a continuidade do litígio, há de se reconhecer que não restou cabalmente demonstrado o descumprimento do requisito a que alude o inciso IV do art. 55 da Lei 8.2112/91.

Por fim, vale destacar que, ao contrário do que se viu no tema anterior, o inciso IV do art. 55 da Lei 8.212/91 tem nítida vinculação com o que está disposto no inciso I do art. 14 do CTN⁷, razão pela qual o preceito legal é plenamente exigível.

Não obstante, pelo acima exposto, tem razão a defesa, resultando improcedente a acusação fiscal de descumprimento do requisito contido no inciso IV do art. 55 da Lei 8.212/1991.

O CUMPRIMENTO DO REQUISITO PREVISTO NO ART. 55, V, DA LEI 8.212/91

No presente tema, a defesa apresenta suas considerações sobre a acusação fiscal do descumprimento ao requisito previsto no inciso V do art. 55 da lei 8.212/91⁸, asseverando a tese fiscal de que *houve acréscimo de seu patrimônio de tal monta que ficou muito deslocado da realidade de uma entidade filantrópica, cujo objetivo nunca pode ser compatível com o acúmulo de patrimônio individual.*

Discorda da conclusão da Decisão recorrida de que teria havido desvio de finalidade na aquisição, pela recorrente, de imóvel em área residencial destinada à classe média alta, em bairro da Barra da Tijuca no Rio de Janeiro, afirmando que tal conclusão se baseia na argumentação da Autoridade lançadora sobre o perfil empresarial do contribuinte fiscalizado.

Aduz que sua evolução patrimonial positiva no decorrer dos anos em nada macula sua então natureza filantrópica, já que não há vedação para que entidades dessa natureza auferam lucro e que a única exigência legal é que os resultados operacionais sejam aplicados integralmente na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais.

A seguir, a recorrente aponta algumas conclusões consideradas pela Autoridade fiscal e pela decisão recorrida para concluir que há uma tentativa, a todo custo, de descaracterização de sua natureza de entidade beneficente de assistência social.

Quanto aos imóveis adquiridos, afirma a defesa que sempre foram utilizados na consecução de seus objetivos sociais. Já em relação ao imóvel residencial na Barra da Tijuca, este teria sido adquirido após a transformação societária da empresa fiscalizada, não podendo, portanto, ser utilizada como motivo para considerar descumprido requisito para gozo da imunidade em momento pretérito.

Trata ainda de outras considerações da Autoridade lançadora contestando informações consolidadas em gráficos e afirmando que a venda posterior de alguns imóveis atendeu às diretrizes administrativas estabelecidas.

Sintetizadas as razões recursais, mister trazermos à balha as conclusões da Autoridade julgadora sobre o tema:

Da conversão do resultado em patrimônio

58. Deixou ainda a autuada de cumprir o requisito de aplicação do resultado integralmente na persecução de seus objetivos sociais. Tal requisito, além de ser necessário à concessão e manutenção do CEBAS, está também arrolado no Artigo 55 da Lei 8.212/91 como necessário à manutenção da isenção de contribuições sociais.

⁷ 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;

⁸ V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

Assim, comprovado o descumprimento da exigência prevista no inciso V do artigo 55 da Lei 8.212/91, está o Auditor Fiscal autorizado a realizar o lançamento dos tributos devidos, na forma do artigo 32 da Lei 12.101/2009. Assim sendo, passemos à análise dos argumentos da Impugnante em relação a este tópico.

59. A Impugnante alega que o fato de constituir patrimônio nada tem de ilegal, e que a sociedade não se extinguiu, apenas transformou-se de sociedade civil sem fins lucrativos em sociedade empresária.

60. Quanto à licitude da transformação societária realizada, assiste razão à impugnante, eis que formalmente não houve extinção da sociedade. Ocorre que a autoridade fiscal verificou também que, ao longo dos anos em que usufruiu da imunidade tributária, a Autuada acumulou patrimônio num montante muito superior à realidade de uma verdadeira instituição filantrópica, tendo adquirido vários prédios e salas comerciais em locais nobres da cidade, além de apartamentos em condomínios residenciais, tendo sido todo esse patrimônio vertido para a sociedade empresária.

61. Ora, a lei é muito clara ao definir a destinação do resultado operacional das entidades filantrópicas, quando, nos termos do inciso V do artigo 55 da Lei 8.212/91, dispõe que o eventual resultado deve ser aplicado integralmente "na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais".

62. Entretanto, o que se verificou na ação fiscal foi que a Impugnante utilizou o seu vultoso resultado operacional, que não era, absolutamente, eventual, para o aumento de seu patrimônio, aumentando seu Ativo Imobilizado através da aquisição de imóveis, como acima já expusemos.

63. Embora possa alegar que todas estas aquisições atendiam a seus objetivos institucionais, o que verificamos de fato é que, se realmente os imóveis eram utilizados para a ampliação de suas atividades, ao mesmo tempo todas estas operações geraram um enriquecimento da Impugnante, um acréscimo de seu patrimônio de tal monta que ficou muito descolado da realidade de uma entidade filantrópica, cujo objetivo nunca pode ser compatível com o acúmulo de patrimônio individual. A este respeito, cabe frisar que a lei diz que todo *superávit* deve ser aplicado integralmente nos seus objetivos institucionais, não podendo haver desvio de finalidade na aplicação destes recursos.

64. Neste ponto, temos como prova cabal deste desvio de finalidade a compra de um apartamento residencial localizado em condomínio destinado à classe média alta no Rio de Janeiro. Como se justificaria a compra do apartamento situado na Avenida das Acácias, n. 150 apto. 306, Península. Barra da Tijuca como tendo alguma ligação com os objetivos institucionais filantrópicos da Autuada?

65. Assim verificamos que o requisito de aplicação integral do resultado operacional em investimentos ligados à sua atividade operacional foi desatendido pela Impugnante. sendo autorizada, assim, a revogação do benefício de imunidade.

66. Por outro lado, a operação contábil de registrar o *superávit* acumulado em conta não distribuível aos sócios não é suficiente para caracterizar a não distribuição de lucros, eis que, como já expusemos acima, grande parte do *superávit* acumulado ao longo de anos foi vertido em investimentos patrimoniais que, após a transformação societária ficaram à disposição dos sócios para seu uso e gozo.

A leitura do excerto acima, evidencia que a prova cabal para a constatação do descumprimento do requisito ora sob análise estaria na aquisição do tal imóvel residencial na Barra da Tijuca.

Da mesma forma, parece que a Decisão recorrida reconhece que os demais imóveis eram utilizados para a consecução dos objetivos sociais da fiscalizadas contudo, teriam gerado enriquecimento da impugnante com um acréscimo patrimonial deslocado da realidade das entidades filantrópicas.

Ora, como já dito acima, não há qualquer vedação para tais entidades auferirem lucro no curso de suas atividades. Tampouco há qualquer expectativa da legislação de que tais instituições funcionem em situação que beire à penúria. Como em qualquer ramo de atividade, há os que se destacam positivamente, há os medianos e há os que se destacam negativamente. Naturalmente, melhor seria para a sociedade se todos tivessem sucesso e, assim, não se pode penalizar a contribuinte fiscalizada por ter alcançado resultados positivos robustos no decorrer de sua existência.

Neste ponto, entende-se salutar reproduzir excerto do Relatório Fiscal:

46. Ainda sobre os imóveis, é discutível se a destinação mesmo para utilização em salas de aula, por exemplo, atende, no presente caso, ao pressuposto do inciso V do art. 55 da Lei nº 8.212/91. Senão, vejamos. Considerando o exercício de 2006, o somatório dos saldos finais das contas "Edifícios" -1302010002, "Terrenos"-1302010001 e "Construções em andamento" - 1302110001 atingiu R\$ 95.593 mil, que correspondia a 44% do Ativo Total e 74% do Ativo Permanente. Fica patente a relevância desses bens na composição do patrimônio da SESES. Ao invés de imobilizar boa parte do patrimônio, uma opção seria aplicar os recursos na ampliação dos cursos, das grades curriculares, dos campi, no aperfeiçoamento de professores, nas melhorias dos mobiliários, máquinas e equipamentos e no alargamento da clientela assistida. Com relação à clientela, não custa lembrar que a SESES intitulava-se entidade beneficente, e como tal, além da ausência de fim lucrativo, cabia-lhe prestar a assistência social a necessitados, objetivando, entre outros, o amparo a adolescentes carentes e a promoção da integração ao mercado de trabalho, conforme preconiza a Constituição Federal no art. 203, incisos II e III. Ao invés disso, preferiu imobilizar seus resultados.

Como se vê, a Fiscalização tenta demonstrar qual seria o melhor caminho a ser trilhado pelo fiscalizado, o que se afigura absolutamente incompatível com seu mister. Não cabe ao Agente Fiscal apontar qual seria a melhor forma de administração a ser adotada pelo contribuinte fiscalizado.

Quanto ao imóvel adquirido na Barra da Tijuca, a conclusão da Decisão recorrida não se sustenta, pois o documento contido às fl. 4332 revela que a aquisição data de 14/11/2007, ao passo que o lançamento em questão alcança o período de 01/2006 a 01/2007, portanto, a operação de seu em momento em que a recorrente já havia se transformado em sociedade empresária.

Neste sentido, tem razão a defesa. Não restou demonstrado o descumprimento do requisito a que alude o inciso V do art. 55 da Lei 8.212/91.

AS SUPOSTAS DIVERGÊNCIAS DE GFIP E A NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA

No presente tema, a defesa afirma que não há divergências entre os valores constantes das folhas de pagamento e aqueles informados em GFIP não existem, pois tendo efetuado conferência, não identificou sua origem.

Sustenta que, por não ter a fiscalização considerado questões como duplo vínculo de determinados empregados ou deduções de salário família e salário maternidade, tornou-se necessária a realização de perícia.

Sintetizadas as razões da defesa neste tema, temos que a análise de folhas 783 indica os motivos para a conclusão da Autoridade Lançadora sobre as tais divergências, com indicação de origem de informações e planilhas de consolidação.

Por sua vez, o contribuinte apresenta pedido de perícia na impugnação, mas não aponta objetivamente qualquer prova de sua alegação de que a fiscalização tenha falhado em tal apuração. Assim, o pleito é realmente genérico, além do que caberia ao contribuinte apresentar elementos de prova para robustecer seus argumentos, ainda que por amostragem, já que não se concebe a realização de diligências para substituir o contribuinte em seu ônus probatório.

Assim, entendendo correta a decisão recorrida, indefiro o pedido de perícia.

DA APLICAÇÃO DA MULTA MAIS BENÉFICA À RECORRENTE.

No tópico em questão, a defesa reconhece que a fiscalização cotejou multas para identificar a que seria a mais adequada para a defesa, não obstante não observou que a penalidade mais vantajosa seria aquela prevista na legislação atual, em particular a prevista no atual previsão contida no art. 32-A da Lei 8.212/91.

Sintetizadas as razões recursais, cabe destacar que a questão posta merece ser avaliada exclusivamente em razão da existência de remanescente de débito fiscal não amparado pela imunidade das contribuições previdenciárias das entidades filantrópicas, já que todas as acusações fiscais de descumprimento da legislação para gozo do benefício fiscal foram acima afastadas.

Neste sentido, cumpre trazer à balha quadro comparativo da legislação que rege a matéria, com as alterações das Lei nº 9.528/1997, 9.876/99 e 11.941/09:

LEGISLAÇÃO ANTERIOR	LEGISLAÇÃO NOVA
<p><u>Lei 8.212/91:</u></p> <p>Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...)</p> <p>IV - <u>informar mensalmente</u> ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, <u>dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária</u> e outras informações de interesse do INSS. (...)</p> <p>§ 4º <u>A não apresentação</u> do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, <u>sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável</u> equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo:</p> <p>§ 5º <u>A apresentação do documento com dados não correspondentes</u> aos fatos geradores <u>sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada</u>, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.</p>	<p><u>Lei 8.212/91:</u></p> <p>Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...)</p> <p>IV – <u>declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil</u> e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;</p> <p>Art. 32-A. <u>O contribuinte que deixar de apresentar</u> a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado <u>ou que a apresentar com incorreções</u> ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e <u>sujeitar-se-á às seguintes multas:</u></p> <p>I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e</p> <p>II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de</p>

<p>(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p>	<p>falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3o deste artigo.</p> <p>(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</p>
<p>Lei 8.212/91: Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá <u>multa de mora</u>, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (...) II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento: a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;; b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;; c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS; d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;; III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa: a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;; b) setenta por cento, se houve parcelamento; c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</p>	<p>Lei 8.212/91: Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de <u>multa de mora</u> e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (...) Art. 35-A. <u>Nos casos de lançamento de ofício</u> relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). Lei 9.430: Art. 44. <u>Nos casos de lançamento de ofício</u>, serão aplicadas as seguintes multas: I - de <u>75%</u> (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição <u>nos casos de falta de pagamento</u> ou recolhimento, de <u>falta de declaração e nos de declaração inexata</u>; (...) Art. 61. <u>Os débitos para com a União</u>, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, <u>serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso</u>. § 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento. § 2º <u>O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento</u>. § 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.</p>

Diante da inovação legislativa objeto da Lei 11.941/09, em particular em razão do que dispõe o inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), que trata da retroatividade da multa mais benéfica, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Receita Federal do Brasil manifestaram seu entendimento sobre a adequada aplicação das normas acima colacionadas, pontuando:

Portaria Conjunta PFGN;RFB nº 14/2009

(...)

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº

8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009.

Tais conclusões foram amplamente acolhidas no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual, ainda, sedimentou seu entendimento no sentido de que, embora a antiga redação dos artigos 32 e 35, da Lei n.º 8.212, de 1991, não contivesse a expressão “lançamento de ofício”, o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração e NFLD não deixaria dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações.

No caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, para os fatos geradores contidos em sua vigência, entendo correta a imposição das duas penalidades previstas na legislação anterior, já que tutelam interesses jurídicos distintos, uma obrigação principal, de caráter meramente arrecadatório e outro instrumental, acessório. Naturalmente, em razão de alinhamento pessoal à tese majoritária desta Corte acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações, entendo, ainda, como correto o entendimento de que, para fins de aplicação da retroatividade benigna, deve-se comparar o somatório das multas anteriores com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por outro lado, a exigência de ofício de contribuições devidas a Terceiros, em razão de sua natureza, para os fatos geradores contidos em sua vigência, ocorre apenas com a imputação da penalidade prevista na antiga redação do art. 35 da mesma Lei. Naturalmente, nestes casos, para fins de aplicação retroativa da norma eventualmente mais benéfica, caberia a comparação entre tal penalidades prevista anteriormente anteriores com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por fim, caso a exigência decorresse de aplicação de penalidade isolada por descumprimento de obrigação acessória (GFIP com dados não correspondentes), sem aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação principal, a retroatividade benigna seria aferida a partir da comparação do valor apurado com base na legislação anterior e o que seria devido pela aplicação da nova norma contida no art. 32-A.

No caso específico de lançamentos associados por descumprimento de obrigação principal e acessória a manifestação reiterada dos membros deste Conselho resultou na edição da Súmula Carf n.º 119, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARF n.º 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Contudo, tal enunciado de súmula foi cancelado, por unanimidade de votos, em particular a partir de encaminhamento neste sentido da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, em reunião da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais levada a termo no dia 06 de agosto de 2021, quando amparou a medida em manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional sobre a tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN N.º 502/2016), o que se deu nos seguintes termos:

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei n.º 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI N.º 11315/2020/ME

O referenciado Parecer SEI n.º 11315/2020 trouxe, dentre outras, as seguintes considerações:

(...)

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação da Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

13. Na linha de raciocínio sustentada pela Corte Superior de Justiça, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei n.º 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei n.º 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória n.º 449, de 2008).

Assim, com o cancelamento da Súmula 119, ainda que não haja vinculação desta Turma ao Parecer SEI n.º 11315/2020, a observação de tal manifestação da PGFN impõe-se como medida de bom senso, já que não parece razoável a manutenção do entendimento então vigente acerca da comparação das exações fiscais sem que haja, por parte do sujeito ativo da relação tributária, a intenção de continuar impulsionando a lide até que se veja integralmente

extinto, por pagamento, eventual crédito tributário mantido. Ademais, neste caso, a manutenção da exigência evidenciária mácula ao Princípio da Isonomia, já que restaria diferenciado o tratamento da mesma matéria entre o contribuinte que, como o recorrente, já teria sido autuado, e aqueles que estão sendo autuados nos procedimentos fiscais instaurados após a citada manifestação da Fazenda.

Portanto, necessário que seja avaliado o alcance da tal manifestação para fins de sua aplicação aos casos submetidos ao crivo desta Turma de julgamento.

Neste sentido, considerando que a própria representação da Fazenda Nacional já se manifestou pela dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões e interposição de recursos, bem como recomenda a desistência dos já interpostos, para os períodos de apuração anteriores à alteração legislativa que aqui se discute (Lei nº 11.941, de 2009), deve-se aplicar, para os casos ainda não definitivamente julgados, os termos já delineados pela jurisprudência pacífica do STJ e, assim, apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 35 da lei 8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício. Devendo-se aplicar a penalidade que alude art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de, pelo menos, 75%, apenas aos fatos geradores posteriores ao início de sua vigência.

Por outro lado, no caso dos autos, deve-se destacar, ainda, que na vigência da legislação anterior, havia previsão de duas penalidades, uma de mora, esta já tratada no parágrafo precedente, e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, esta prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, imposições que, a depender o caso concreto, poderiam alcançar a alíquota de 100%, sendo certo que tal penalidade não foi objeto do citado Parecer SEI 11315/2020.

Como se viu, na nova legislação, que tem origem na MP 449/08, o art. 35 da lei 8.212/91 continuou a tratar de multa de mora pelo recolhimento em atraso, passando a exigir para as contribuições previdenciárias a mesma penalidade moratória prevista para os tributos fazendários (art. 61 da Lei 9.430/96). Por outro lado, a mesma MP 449 inseriu o art. 35-A na Lei 8.212/91, e, assim, da mesma forma, passou a prever, tal qual já ocorria para tributos fazendários, penalidade a ser imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (art. 44 da Lei 9.430/96).

Como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência

Por outro lado, não sendo aplicável aos períodos anteriores à vigência da lei 11.941/09 o preceito contido no art. 35-A, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativo à apresentação da GFIP com dados não correspondentes (declaração inexata), já não pode ser considerada incluída na nova penalidade de ofício, do que emerge a necessidade de seu tratamento de forma autônoma.

Assim, considerando a mesma regra que impõe a aplicação a fatos pretéritos da lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração, conforme art. alínea “c”, inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), e de rigor que haja comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º

e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, a saber, o art. 32-A da mesma Lei.

Assim, temos as seguintes situações:

- os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP e, ainda, aquela incidente sobre valores devidos a outras entidades e fundos (terceiros), para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Lei 11.941/09;

- os valores lançados, de forma isolada ou não, a título da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o art. o art. 32-A da mesma Lei;

Portanto, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicada, no caso de descumprimento de obrigação principal, a retroatividade benigna a partir da comparação, de forma segregada, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91. Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com o que seria devida a partir do art. art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Conclusão:

Assim, tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que integram o presente, voto por negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao voluntário, voto por dar-lhe provimento parcial para considerar improcedentes as acusações fiscais de descumprimento dos requisitos contidos no art. 55 da Lei 8.212/91, restabelecendo o direito do contribuinte ao gozo da imunidade das contribuições previdenciárias no período em discussão e, ainda, para afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, determinando a aplicação da retroatividade benigna, no caso descumprimento de obrigação principal, mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91. Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator

(documento assinado digitalmente)