



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720685/2017-99
ACÓRDÃO	2102-004.328 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FEBASP
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2015

VÍCIO PROCESSUAL. PREJUÍZO AO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

As irregularidades, incorreções e omissões que não ocasionem prejuízo ao direito de defesa não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

MATÉRIAS CONSTITUCIONAIS. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei (Súmula CARF nº 2).

RECURSO VOLUNTÁRIO. OBJETO. ENQUADRAMENTO LEGAL.

A controvérsia devolvida ao Colegiado limita-se à análise do enquadramento jurídico conferido pela autoridade fiscal aos fatos apurados no lançamento, nos estritos limites da autuação.

SÚMULA CARF Nº 1. RENÚNCIA À INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. INAPLICABILIDADE. AUSÊNCIA DE IDENTIDADE DE OBJETO.

A propositura de ação judicial somente importa renúncia às instâncias administrativas quando houver identidade entre os objetos das discussões judicial e administrativa. Inexistindo coincidência entre os períodos de apuração — notadamente quando o lançamento refere-se a fatos geradores ocorridos entre 2012 e 2015, não abrangidos pelas demandas judiciais indicadas —, afasta-se a aplicação da Súmula CARF nº 1.

ENTIDADE BENEFICENTE. DECISÃO JUDICIAL EM PERÍODOS PRETÉRITOS. INEXISTÊNCIA DE DIREITO ADQUIRIDO PERPÉTUO.

O reconhecimento judicial da condição de entidade beneficente em períodos anteriores não gera direito adquirido de caráter permanente, devendo o atendimento aos requisitos legais ser verificado em cada período de apuração.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. BASE DE CÁLCULO. VERBAS COM NATUREZA REMUNERATÓRIA.

As verbas pagas a título de remuneração pelo trabalho são incluídas na base de cálculo das contribuições previdenciárias. Contudo, alegando o contribuinte que a verba possui natureza indenizatória, e não está incluída no rol do art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, cabe a ele o ônus da prova quanto ao direito defendido.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. CERTIDÃO NEGATIVA OU POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA. REQUISITO PARA A IMUNIDADE DO ART. 195, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

Apresentar certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Receita Federal e Certificado de Regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - CRF constitui-se em requisito autônomo insculpido no art. 29, III, da Lei nº 12.101, de 2009, consubstanciando-se em concretização da regra traçada no art. 195, §3º, da Constituição, além de ser consequência dedutiva do disposto no inciso III do art. 14 do Código Tributário Nacional.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto quanto às arguições de inconstitucionalidade. Na parte conhecida, rejeitar as preliminares e a decadência e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para desqualificar a multa de ofício, reduzindo a penalidade ao patamar de 75%.

Quanto à decadência, os conselheiros Yendis Rodrigues Costa e Fernando Gomes Favacho acompanharam o voto do relator pelas conclusões. O conselheiro Yendis Rodrigues Costa manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Fagundes de Paula – Relator

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Fernando Gomes Favacho (substituto[a] integral), Cleber Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão proferida pela 6ª Turma da DRJ/POA, acórdão 10-65.801, que negou provimento à impugnação interposta por FEBASP ASSOCIAÇÃO CIVIL.

A autoridade fiscal lavrou dois autos de infração lançados às folhas 3486/3499 e 3.501/3518, relativos à constituição de créditos tributários apurados em desfavor da empresa em menção.

Os valores lançados referem-se a:

a) contribuições previdenciárias patronais, inclusive aquelas destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - RAT, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, nas competências janeiro de 2012 a agosto de 2013, outubro de 2013 a dezembro de 2013 e setembro de 2015 a dezembro de 2015, inclusive gratificações natalinas de 2012 e 2013 (competências 13/2012 e 13/2013); e contribuições previdenciárias patronais, incidentes sobre a remuneração paga a segurados contribuintes individuais, nas competências janeiro de 2012 a dezembro de 2013; e

b) contribuições destinadas a outras entidades e fundos – no caso, o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE (Salário-Educação), o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, o Serviço Social do Comércio - SESC e o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE –, incidentes sobre a remuneração paga a

segurados empregados, nas competências janeiro de 2012 a agosto de 2013, outubro de 2013 a dezembro de 2013 e setembro de 2015 a dezembro de 2015, inclusive competências 13/2012 e 13/2013.

Conforme disposto nos autos, os créditos tributários lançados atingiram os montantes de, respectivamente, R\$ 41.593.352,13 e R\$ 8.773.182,62, aí incluídos o principal, multa de ofício e juros de mora calculados até dezembro de 2017.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 3402/3436, a autoridade lançadora prestou informações acerca dos procedimentos fiscais desenvolvidos junto à empresa, bem assim no tocante aos autos de infração lavrados.

A matéria sob litígio teve origem na fiscalização determinada no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - Fiscalização n.º 08.1.90.00-2016-00791-2, para o período de 2012 a 2015. O contribuinte foi cientificado pessoalmente acerca do início da ação fiscal por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal - TIPF de fls. 04/13, lavrado em 04 de julho de 2016.

A fiscalização foi antecedida pelo procedimento de Diligência n.º 08.1.90.00-2014-02823-8, relativo ao período de 2011 a 2013, no qual foram identificados fatos caracterizados como descumprimento de requisitos para o gozo de imunidade tributária.

Os documentos solicitados na diligência, relativos ao período em comum, foram utilizados no procedimento de fiscalização. Após a identificação do contribuinte, a autoridade lançadora informa que a empresa declarou, nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIPs dos períodos de janeiro de 2012 a dezembro de 2013, inclusive 13/2013, e de setembro de 2015 a dezembro de 2015, inclusive 13/2015, o código do Fundo de Previdência e Assistência Social - FPAS 639, destinado a entidade beneficente de assistência social, com isenção requerida e concedida pela Previdência Social.

No restante do período fiscalizado – janeiro de 2014 a agosto de 2015 –, foi declarado em GFIP o código FPAS 574, destinado a estabelecimentos de ensino, porém sem gozo de isenção das contribuições patronais.

Ao declarar o código FPAS 574 em suas GFIPs, conforme documento de fls. 413/414, a empresa efetuou o recolhimento das contribuições devidas.

Assim, o procedimento de fiscalização limitou-se a analisar o período em que foi declarado o código FPAS 639, com a finalidade de verificar o cumprimento dos requisitos para o gozo do benefício da isenção de contribuições previdenciárias.

A autoridade lançadora elencou cinco fatos por ela verificados no curso dos procedimentos desenvolvidos junto à entidade, a saber: **Fato 1:** Da expiração do CEBAS em novembro de 2014; **Fato 2:** Da existência de débitos de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ;**Fato 3:** Da utilização de imóvel residencial e pagamento do respectivo condomínio para finalidades não institucionais; **Fato 4:** Pagamentos realizados à empresa AEEC Assessoria e Consultoria Empresarial EIRELI - AEEC sem comprovação de efetiva prestação de

serviços ;**Fato 5:** Pagamentos realizados à empresa EPIC Escola para a Indústria Criativa EIRELI - EPIC sem comprovação de efetiva prestação de serviços.

Examina, ainda, os dispositivos constitucionais e legais que versam acerca da imunidade e da isenção das contribuições para a seguridade social. Trata, também, da lavratura (a) do auto de infração efetuada em decorrência do descumprimento dos requisitos para gozo do benefício da isenção e (b) da Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP.

A empresa teve ciência dos lançamentos em 08 de dezembro de 2017, por via postal (fl. 3531), havendo impugnado tempestivamente as exigências em 08 de janeiro de 2018, conforme documento de fls. 3544/3752.

Em impugnação, suscitou-se, preliminarmente, a decadência parcial do crédito tributário, no tocante às competências de janeiro a novembro de 2012, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, bem como na Súmula CARF nº 99. Sustenta que houve recolhimentos parciais das contribuições previdenciárias no período, conforme Guias da Previdência Social juntadas aos autos, de modo que, tendo a ciência da autuação ocorrido apenas em 8 de dezembro de 2017, estaria fulminado pela decadência o direito de constituir o crédito relativo àquele intervalo.

Ainda em sede preliminar, foi arguida a nulidade do procedimento fiscal, ao argumento de que houve abuso de poder por parte da autoridade lançadora e de que não foram respeitados o contraditório e a ampla defesa.

Afirma que a diligência realizada junto ao Condomínio Villa Lobos, com solicitação de informações à síndica acerca da utilização de imóvel de propriedade da FEBASP, teria extrapolado os limites da atividade fiscalizatória, por envolver atuação investigativa não amparada nas atribuições legais do auditor-fiscal, previstas no art. 6º da Lei nº 10.593/2002. Acrescenta que a síndica não detinha competência legal para emitir declaração sobre a ocupação da unidade, à luz do art. 22, § 1º, da Lei nº 4.591/1964, razão pela qual tal elemento probatório não poderia sustentar a conclusão fiscal. Defende, assim, a nulidade material do procedimento e, subsidiariamente, a desconsideração do Fato 3, por estar fundado em prova obtida com excesso de poder.

No mérito, sustentou-se, inicialmente, que o lançamento se apoiou, entre outros fundamentos, em requisitos previstos no art. 29 da Lei nº 12.101/2009, especialmente quanto à expiração do CEBAS e à existência de débitos tributários. Argumenta, contudo, que a imunidade das entidades beneficentes de assistência social prevista no art. 195, § 7º, da Constituição tem natureza de imunidade, e não de isenção, razão pela qual somente poderia ser disciplinada por lei complementar, e não por lei ordinária. Nessa linha, afirmou que o art. 29 da Lei nº 12.101/2009 não poderia servir de fundamento autônomo para o lançamento, sendo aplicável, quando muito, o art. 14 do CTN. Invocou, para tanto, o entendimento firmado pelo STF no RE nº 566.622/RS, defendendo que o lançamento fundado em violação a requisitos previstos em lei ordinária padece de vício material. Subsidiariamente, requereu a desconsideração dos Fatos 1 e 2.

Quanto ao Fato 1, relativo à suposta expiração do CEBAS em novembro de 2014, a então impugnante afirmou que não houve perda da certificação no período fiscalizado. Aduziu que formulou tempestivamente pedido de renovação perante o Ministério da Educação, em 16 de setembro de 2010, e que, à luz do art. 8º do Decreto nº 8.242/2014, a certificação deveria ser considerada válida até apreciação definitiva do pedido. Acrescentou que lhe foi concedido CEBAS por meio da Portaria nº 1.431/2011, posteriormente renovado pela Portaria nº 1.137/2017, defendendo que tais atos possuem natureza declaratória, com efeitos retroativos. Afirmou, assim, que permaneceu, durante todo o período fiscalizado, na condição de entidade beneficente de assistência social regularmente certificada, razão pela qual requereu o afastamento desse fundamento do lançamento.

Em relação ao Fato 2, consistente na existência de débitos administrados pela Receita Federal, a recorrente reiterou que os requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101/2009 não poderiam regular a fruição da imunidade. De todo modo, obtemperou que o inciso III desse dispositivo não autoriza o afastamento do benefício pela mera existência de débitos, exigindo, na verdade, a ausência de certidão negativa ou positiva com efeitos de negativa. Alegou que a fiscalização não demonstrou a inexistência dessa regularidade formal, mas apenas mencionou débitos antigos, referentes a exercícios de 1995 a 2001, o que, a seu ver, não seria suficiente para afastar o benefício. Acrescentou que tais débitos já estariam alcançados pela decadência do direito de revisão da Administração e que, além disso, os impedimentos à obtenção de certidão decorriam de discussões judiciais envolvendo justamente a imunidade tributária da entidade. Sustentou também a inconstitucionalidade da exigência de regularidade fiscal como condição para fruição da imunidade, por caracterizar meio indireto de cobrança, em afronta à jurisprudência do STF. Subsidiariamente, requereu que eventual restrição se limite ao período anterior a dezembro de 2012, quando os débitos teriam sido incluídos em parcelamento, com suspensão de sua exigibilidade.

No que se refere ao Fato 3, atinente à utilização de imóvel da entidade para moradia e pagamento de despesas condominiais, a então impugnante sustentou que o apartamento sempre foi utilizado em benefício de suas finalidades institucionais, notadamente para hospedagem de profissionais e colaboradores em serviço. Afirmou que tal destinação encontra amparo em seu estatuto social e que a fiscalização se baseou essencialmente em declaração unilateral da síndica do condomínio, documento que reputa inconsistente, contraditório e inapto para comprovar residência habitual de terceiros no local. Argumentou que juntou aos autos documentação apta a demonstrar a utilização institucional do imóvel, inclusive em períodos posteriores ao apontado pela fiscalização, e assevera que a valoração conferida à declaração da síndica desconsiderou outros elementos probatórios. Mencionou, ainda, precedente anterior da DRJ em São Paulo, no qual se concluiu que a manutenção de um único apartamento no patrimônio da entidade não bastaria, por si só, para caracterizar desvio de finalidade ou remuneração indireta. Com isso, requereu o afastamento desse fato como fundamento para suspensão do benefício.

Quanto ao Fato 4, referente aos pagamentos realizados à empresa AEEC sem comprovação da efetiva prestação dos serviços, a recorrente afirmou em impugnação que a fiscalização partiu de premissas descontextualizadas e deixou de cumprir o ônus de demonstrar a inexistência dos serviços. Sustentou que não há vedação legal à contratação, por entidade beneficente, de pessoa jurídica cujo quadro societário incluía parente de dirigente, e que tal circunstância, por si só, não evidencia destinação indevida de recursos. Defendeu que os serviços contratados foram efetivamente prestados, consistindo, de um lado, em apoio à preparação de documentos de cobrança extrajudicial de alunos inadimplentes e, de outro, em serviços de apoio administrativo. Para tanto, apontou a juntada de contratos, notas fiscais, notas promissórias, instrumentos de confissão de dívida, relatórios de cobrança, comunicados internos, agendas, e-mails e outros documentos, que, segundo afirma, comprovam a atuação da empresa contratada ao longo de todo o período fiscalizado. Alegou, ainda, que a atividade desempenhada pela AEEC não exigia atuação ostensiva perante terceiros, sendo natural que parte do trabalho se desse nos bastidores da estrutura administrativa da instituição. Asseverou, por fim, que não houve fraude, simulação ou desvio de finalidade, inexistindo base para concluir pela violação dos arts. 14, I e II, do CTN e 12, § 2º, da Lei nº 9.532/1997.

Em relação ao Fato 5, concernente aos pagamentos efetuados à empresa EPIC sem comprovação da prestação de serviços, a recorrente trouxe argumentação semelhante. Afirmou que a fiscalização presumiu indevidamente a irregularidade da contratação em razão do vínculo de parentesco entre o sócio da empresa e dirigentes da entidade, sem demonstrar destinação indevida de recursos ou ausência de prestação dos serviços. Saliou que a EPIC foi contratada, inicialmente, para desenvolver projeto de ampliação da marca “Belas Artes” mediante cursos livres e, posteriormente, para serviços de planejamento, treinamento, estratégias de mídias sociais, e-commerce e implementação de sistema voltado à captação e matrícula de alunos. Em apoio à efetiva prestação dos serviços, apontou a juntada de contratos, notas fiscais, atas de reunião, troca de e-mails, estudos de viabilidade, planos de negócio, documentos de projeto, declarações de colaboradores da própria entidade e demonstrativos de evolução de receitas. Sustenta que tais elementos comprovam a utilidade e a execução dos serviços, afastando a tese de desvio de finalidade ou distribuição indevida de recursos.

Prosseguindo, a então impugnante aduziu que a fiscalização não poderia desconsiderar os contratos firmados com AEEC e EPIC sem observância dos limites legais do direito tributário e do direito privado. Invocou os princípios da legalidade e da autonomia patrimonial da pessoa jurídica para sustentar que a identidade entre sócio e empresa individual não autoriza, por si só, a conclusão de vantagem indevida ou distribuição indireta de resultados. Argumentou que os contratos atendem aos requisitos do art. 104 do Código Civil, que os documentos contábeis e contratuais gozam de presunção de veracidade e que não houve demonstração, pela autoridade fiscal, de fraude, simulação ou dissimulação apta a justificar a desconsideração dos negócios jurídicos. Nesse contexto, advogou que o parágrafo único do art. 116 do CTN exige procedimento legal específico para tanto, o qual inexistiria no caso concreto.

Ainda, questionou a composição da base de cálculo das contribuições exigidas, sustentando que foram indevidamente incluídas verbas de natureza indenizatória que não integram o salário de contribuição, tais como **auxílio-creche, terço constitucional de férias, aviso prévio indenizado, auxílio-doença nos primeiros quinze dias de afastamento, décimo terceiro salário indenizado e décimo terceiro proporcional ao aviso prévio**. Afirmou que a fiscalização apurou a base de cálculo com base na totalidade da folha de pagamento, sem discriminar as rubricas excludíveis, o que teria dificultado o exercício da ampla defesa. Invoca precedentes do STJ, inclusive sob a sistemática dos recursos repetitivos, para sustentar a não incidência de contribuição previdenciária sobre tais verbas e requereu a revisão das bases de cálculo.

Por fim, a impugnação contestou a multa qualificada de 150%, à alegação de que não houve prática de sonegação, fraude ou conluio nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, nem dolo ao informar na GFIP o código FPAS 639, pois feito com base em sua condição de entidade beneficente detentora de certificação e no entendimento de que fazia jus à imunidade. Sustentou que eventual descumprimento de requisitos legais para fruição do benefício não se confunde, por si só, com conduta dolosa apta a justificar a exasperação da penalidade. Acrescentou, ainda, que a multa em 150% possuiria caráter confiscatório, em afronta ao art. 150, IV, da Constituição, bem como aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Subsidiariamente, requer sua redução ao percentual ordinário de 75%.

A DRJ, após análise dos termos da impugnação, negou provimento à defesa apresentada, momento em que prolatou o acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2015

CONSTITUCIONALIDADE.

A constitucionalidade das leis é vinculada para a Administração Pública.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2015

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ISENÇÃO.

A obrigatoriedade de vinculação dos recursos da entidade ao atendimento de seus objetivos institucionais, tal qual previsto no artigo 14, I e II, do Código Tributário Nacional, e no artigo 29, inciso II, da Lei n.º 12.101/2009, é condição fundamental para o gozo da isenção das contribuições sociais prevista nesta mesma Lei n.º 12.101/2009. Verificado o desatendimento a essa condição, é cabível a suspensão dos efeitos dos benefícios fiscais e a exigência de ofício dos tributos correspondentes.

MULTA DE OFÍCIO. FRAUDE E SONEGAÇÃO.

Se as provas carreadas aos autos evidenciam a ocorrência de fraude e sonegação, cabível a duplicação do percentual da multa de ofício.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2015

DECADÊNCIA. Em não tendo havido recolhimento parcial das contribuições devidas, o prazo em matéria decadencial tem início a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Assim também quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

No acórdão, a DRJ salientou que a recorrente não cumpriu com os requisitos necessários à garantia da imunidade requestada. Asseverou que as razões iam além da mera certificação vigente à época do fato gerador, sendo este requisito um dos pontos centrais, mas não o único. Reforçou que lhes foram assegurados a todo o tempo o contraditório e a ampla defesa.

Quanto à análise do pedido formulado acerca da não incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas acima elencadas (auxílio-creche, terço constitucional de férias, aviso prévio indenizado, auxílio-doença nos primeiros quinze dias de afastamento, décimo terceiro salário indenizado e décimo terceiro proporcional ao aviso prévio.) a autoridade julgadora dispôs sobre a inviabilidade de apuração, haja vista que, da análise documental, a FEBASP não trouxe aos autos um único elemento de prova que demonstrasse a inclusão de valores a elas relativas nas bases de cálculo (salários de contribuição) consideradas nas peças de autuação.

Quanto aos fatos 4 e 5, a DRJ rechaçou os fundamentos da impugnação.

Irresignada, a parte recorrente interpôs o recurso voluntário, que, em apertada síntese, reproduz os mesmos termos lançados na impugnação, inclusive em sede de preliminares.

O recurso voluntário, então, tem como objetivo combater a decisão do acórdão da Delegacia Regional de Julgamento (DRJ), que desconsiderou as provas documentais apresentadas pela recorrente, FEBASP, em relação aos contratos firmados com a AEEC Assessoria e Consultoria Empresarial EIRELI. O recurso sustenta que a autoridade fiscalizadora falhou em desconstituir a validade dos negócios jurídicos, ignorando as provas substanciais apresentadas.

A recorrente argumenta que os documentos apresentados, como contratos e atas de reuniões, são provas suficientes para demonstrar a regularidade da prestação de serviços pela AEEC.

Os contratos firmados entre a FEBASP e a AEEC seguem todos os requisitos estabelecidos pelo Código Civil, sendo negócios jurídicos válidos e consumados. O recurso enfatiza que não há irregularidade na contratação, inclusive entre partes com vínculo familiar, uma vez que o princípio da autonomia privada garante às partes a liberdade de contratar.

O recurso discorre sobre os princípios norteadores dos contratos, como a autonomia da vontade, função social do contrato, *pacta sunt servanda* (obrigatoriedade do

cumprimento dos contratos), e boa-fé objetiva. Esses princípios, segundo a recorrente, foram observados pela FEBASP e pela AEEC ao longo da relação contratual.

Os contratos firmados visavam atender à função social da FEBASP, uma entidade sem fins lucrativos, cuja atividade educacional depende dos recursos gerados pelos alunos. O recurso argumenta que os serviços contratados da AEEC foram essenciais para a manutenção da atividade educacional da entidade, cumprindo o papel social dos contratos.

O recurso critica a postura da autoridade fiscalizadora, que, segundo a recorrente, não apresentou provas suficientes para desconstituir a validade dos contratos. A Administração Pública não pode desconsiderar contratos válidos sem que haja provas concretas de irregularidades ou simulações.

Nas razões recursais, defende-se que a autoridade fiscal não conseguiu comprovar que os serviços contratados não foram prestados ou que houve simulação de contratos. O recurso ressalta que a fiscalização se baseou apenas em suposições e indícios, sem apresentar provas robustas que justificassem a desconsideração dos negócios jurídicos.

Relevância dos Serviços Prestados pela AEEC: A AEEC prestou serviços importantes para a FEBASP, como a redução da inadimplência de alunos e a otimização da comunicação entre os setores da instituição. Esses serviços, de natureza consultiva e administrativa, foram essenciais para a continuidade das atividades da FEBASP, uma vez que seus recursos dependem das mensalidades pagas pelos alunos.

O recurso, também, enfatiza o princípio da autonomia patrimonial, que garante a separação entre os patrimônios da Pessoa Jurídica e de seus sócios ou dirigentes. A autoridade fiscal, ao alegar que a contratação da AEEC beneficiaria indiretamente os dirigentes da FEBASP, violou esse princípio fundamental ao não separar adequadamente os patrimônios das partes.

Segundo o recurso, a desconsideração dos contratos pela autoridade fiscal foi injustificada, uma vez que a Administração Pública não seguiu o procedimento previsto no artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), que exige uma lei ordinária para desconsiderar negócios jurídicos com base em simulação. Como não há tal legislação, a desconsideração foi indevida.

O recurso também refuta a alegação de que houve simulação dos negócios jurídicos. A FEBASP sustenta que a vontade declarada nos contratos é consistente com a real intenção das partes, e não há qualquer evidência de que os contratos foram firmados com o intuito de enganar a autoridade fiscal ou obter vantagens ilícitas.

A recorrente reitera que os serviços prestados pela AEEC eram de natureza consultiva, consistindo na preparação de documentos para a cobrança de dívidas extrajudiciais e no apoio administrativo. Esses serviços não incluíam a efetiva cobrança das dívidas, sendo essa responsabilidade do setor competente da FEBASP.

A FEBASP argui ter juntado juntou ao processo documentos que comprovam a prestação dos serviços contratados, como notas fiscais, confissões de dívida de alunos inadimplentes, e planilhas de cobrança. Esses documentos foram preparados com o auxílio da AEEC, conforme o objeto dos contratos.

Há destaque na atuação da AEEC na elaboração e revisão de comunicados internos entre os setores da FEBASP, garantindo maior coesão e eficácia na comunicação institucional. Esses documentos, assinados ou revisados pelo sócio da AEEC, Carmine Avena Júnior, foram essenciais para a administração interna da FEBASP.

Segundo a recorrente, os contratos entre a FEBASP e a AEEC foram renovados ao longo do tempo, demonstrando a continuidade e a necessidade dos serviços prestados. Essa renovação reforça a legitimidade dos contratos e a adequação dos serviços contratados às necessidades da FEBASP.

O recurso alega que o acórdão recorrido interpretou erroneamente os fatos ao presumir que a contratação da AEEC resultou em vantagens indevidas para os dirigentes da FEBASP. Ao contrário, o recurso sustenta que os serviços foram legítimos e necessários para a continuidade das atividades da instituição.

Há, em sede recursal, a reiteração de que a FEBASP, sendo uma instituição beneficente de assistência social, faz jus ao benefício da imunidade tributária previsto no artigo 195, §7º, da Constituição Federal.

O recurso argumenta que a contratação da AEEC não descaracteriza esse benefício, pois os serviços contratados foram devidamente prestados e não houve qualquer irregularidade que justificasse a exclusão do benefício.

Enfim, a recorrente obtempera que a autoridade fiscal não apresentou provas de que os dirigentes da FEBASP obtiveram vantagens indevidas com a contratação da AEEC. O recurso destaca que os serviços contratados foram necessários e realizados de acordo com as normas legais, sem qualquer irregularidade comprovada.

Quando da interposição do recurso, a recorrente colacionou aos autos decisões judiciais proferidas nos autos nºs 0028610-26.1999.4.03.6100/SP e 0022174-75.2004.4.03.6100/SP, ambos com trâmite perante o TRF3.

Após a interposição recursal, a recorrente, aduzindo a ocorrência de fato novo, colacionou aos autos pedido de folhas 4568-4603. Com base na petição superveniente apresentada pela recorrente, verifica-se que o alegado fato novo consiste na arguição de nulidade do ato administrativo que culminou na exclusão da entidade do CEBAS, sob o fundamento de violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa. No trecho analisado, a recorrente estrutura argumentação voltada à nulidade do lançamento tributário com base, essencialmente, na inconstitucionalidade do § 1º do art. 32 da Lei nº 12.101/2009, conforme declarada pelo

Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI nº 4.480, articulando, a partir daí, uma crítica sistêmica ao procedimento fiscal adotado no caso concreto.

Inicialmente, sustenta que o lançamento foi integralmente fundamentado na sistemática introduzida pela Lei nº 12.101/2009, especialmente no referido § 1º do art. 32, que autorizava a suspensão automática do direito à isenção diante da constatação de descumprimento de requisitos legais. Destaca que tanto o Termo de Verificação Fiscal quanto o acórdão de primeira instância adotaram expressamente essa lógica, reconhecendo como legítima a atuação da fiscalização ao considerar automaticamente suspenso o benefício, sem a prévia instauração de procedimento que assegurasse à entidade o exercício do contraditório e da ampla defesa quanto ao suposto descumprimento dos requisitos legais.

A partir dessa premissa, a recorrente invoca o julgamento da ADI nº 4.480, no qual o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade material do § 1º do art. 32 da Lei nº 12.101/2009, justamente por entender que a suspensão automática do direito à isenção viola o art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, ao afastar as garantias do contraditório e da ampla defesa. Assim, sustenta que o fundamento jurídico que embasou tanto o lançamento quanto a decisão de primeira instância encontra-se eivado de inconstitucionalidade, o que compromete a validade de todo o procedimento fiscal.

Na sequência, a recorrente promove um contraste com o regime jurídico anteriormente vigente, previsto no art. 55 da Lei nº 8.212/91 e regulamentado pelo Decreto nº 3.048/99, no qual havia procedimento formal para cancelamento da isenção, com emissão de informação fiscal, ciência do contribuinte, prazo para defesa, produção de provas e possibilidade de interposição de recurso administrativo com efeito suspensivo. Com isso, pretende demonstrar que o modelo anterior respeitava as garantias do devido processo legal, ao passo que a sistemática da Lei nº 12.101/2009 — especialmente no dispositivo declarado inconstitucional — suprimiu tais garantias, permitindo a imposição de efeitos gravosos sem prévia oitiva do contribuinte.

Reforçando sua tese, a recorrente invoca precedentes do CARF, em especial da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que a ausência de ato formal de suspensão da imunidade ou isenção, precedido de procedimento que assegure contraditório e ampla defesa, implica a insubsistência do lançamento. Destaca, ainda, entendimento segundo o qual é indispensável a expedição prévia de ato declaratório de suspensão do benefício, antecedente ao lançamento, justamente para possibilitar ao contribuinte impugnar as razões que ensejaram a retirada do benefício fiscal.

Ademais, sustenta que a jurisprudência administrativa evoluiu no sentido de alinhar-se ao entendimento do STF firmado na ADI nº 4.480, reconhecendo que o rito de suspensão de imunidade ou isenção deve necessariamente observar o contraditório e a ampla defesa, sendo inadmissível a suspensão automática do benefício. Nesse contexto, argumenta que as normas procedimentais previstas no art. 32 da Lei nº 9.430/1996 — consideradas

constitucionais — devem ser aplicadas de forma ampliativa às contribuições sociais, justamente por constituírem garantias processuais do contribuinte.

Por fim, a recorrente conclui que, diante da declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 32 da Lei nº 12.101/2009 e da ausência de adoção de procedimento prévio que assegurasse o contraditório e a ampla defesa, o lançamento tributário encontra-se irremediavelmente viciado, razão pela qual requer o provimento do recurso voluntário para o cancelamento dos autos de infração, por violação direta às garantias constitucionais do devido processo legal administrativo.

Aduz que a exclusão do certificado, por se tratar de ato restritivo de direito e com relevantes repercussões tributárias, exige observância estrita ao devido processo legal administrativo, nos termos do art. 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal, bem como das normas que regem o processo administrativo federal (Lei nº 9.784/1999), especialmente quanto aos deveres de motivação, transparência, participação do administrado e garantia de defesa.

Nesse contexto, defende que o ato de exclusão do CEBAS deve ser declarado nulo, com o conseqüente afastamento de seus efeitos, inclusive no que tange à desconstituição da imunidade tributária, por violação direta aos princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa, do devido processo legal e da legalidade administrativa (art. 37, caput, da CF), razão pela qual requer o reconhecimento do fato novo e sua apreciação no âmbito do julgamento do recurso voluntário.

Além disso, a recorrente passa a sustentar que o crédito tributário deve ser declarado extinto, e não apenas cancelado, por força do art. 41 da Lei Complementar nº 187/2021 (fato superveniente).

Afirma que esse dispositivo extinguiu os créditos decorrentes de contribuições sociais lançados com fundamento em dispositivos de lei ordinária posteriormente declarados inconstitucionais pelo STF nas ADIs nºs 2028, 4480 e correlatas. Como, no caso concreto, tanto o Termo de Verificação Fiscal quanto o acórdão de impugnação se apoiaram expressamente no § 1º do art. 32 da Lei nº 12.101/2009, declarado inconstitucional na ADI 4480, entende que incide diretamente a hipótese legal de extinção do crédito.

Em segundo lugar, a recorrente aduz que já existe decisão administrativa definitiva em processo conexo — o PAF nº 19515.720686/2017-33 — que deve ser aplicada ao presente caso, em razão da identidade fática e jurídica entre as autuações. Segundo essa decisão, para afastar a isenção das contribuições sociais, seria indispensável a existência de ato declaratório executivo específico (ADE), não bastando ato voltado apenas à imunidade de impostos. Assim, a ausência de ADE específico para as contribuições sociais comprometeria a validade do lançamento.

Além disso, sustenta que a mesma decisão definitiva também afastou a multa qualificada, ao reconhecer que a instância de origem inovou na fundamentação da acusação, acrescentando elementos não constantes do lançamento. A recorrente afirma que o mesmo vício

ocorreu nestes autos, pois o julgamento de primeira instância também teria ampliado indevidamente os fundamentos da qualificação da multa.

Por fim, invoca a segurança jurídica e a impossibilidade de rediscutir, em outro processo administrativo, matéria de fato e de direito já decidida definitivamente na esfera administrativa. Com isso, requer o provimento do recurso para: (i) reconhecer a improcedência do lançamento em razão do uso de procedimento fundado em norma declarada inconstitucional; (ii) declarar a extinção do crédito tributário com base no art. 41 da LC nº 187/2021; e (iii) aplicar ao caso o entendimento firmado no processo correlato, tanto para exigir ADE específico quanto para desqualificar a multa de ofício.

Assim, a recorrente pugna pela reforma do acórdão recorrido, com a consequente validação dos contratos firmados entre a FEBASP e a AEEC e a manutenção do benefício da imunidade tributária. O recurso sustenta que a decisão da DRJ foi baseada em presunções infundadas e que as provas apresentadas demonstram a regularidade dos negócios jurídicos.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Carlos Eduardo Fagundes de Paula, relator.

Dos Pressupostos de Admissibilidade

O presente recurso é tempestivo e preenche os requisitos e admissibilidade, exceto em relação à arguição de inconstitucionalidade, razão pela qual, dele conheço parcialmente.

Considerações iniciais relevantes.

Saliente-se que as arguições de inconstitucionalidade de norma suscitadas nesta etapa recursal não serão objeto de conhecimento, dado o que preconiza a Súmula CARF nº 02, a saber:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ademais, cumpre destacar que se trata de extensa peça recursal que, contudo, guarda plena identidade com os termos da impugnação apresentada.

Nesse segmento, tem-se que o cerne recursal guarda relação com a natureza jurídica da Recorrente que, ao que se vê, sustenta ser entidade de beneficente de assistência social com inscrição no CEBAS e preenchimento de requisitos instituídos em Lei Complementar.

Logo, busca a isenção/imunidade fiscal em relação ao recolhimento das contribuições previdenciárias patronais e aquelas destinadas a outras entidades e fundos.

Ademais, num outro giro, verifica-se que, nas razões recursais, especificamente no tópico III.5, a recorrente se insurge contra as rubricas correspondentes a: **auxílio-creche, terço constitucional de férias, aviso prévio indenizado, auxílio-doença nos primeiros quinze dias de afastamento, décimo terceiro salário indenizado e décimo terceiro proporcional ao aviso prévio** (fls. 4438/4442 dos autos), o que será objeto de fundamentação quanto ao mérito. Tal tema, assim como as preliminares e prejudicial de mérito, serão conhecidos na esfera recursal.

Preliminarmente

É imperioso destacar que o recorrente devolve a este colegiado as mesmas preliminares suscitadas em sua impugnação. Nesse ponto, por bem fundamentar as irresignações suscitadas, tomo por razão razões de decidir os termos já exarados no acórdão recorrido, o que faço amparado no artigo 114, §12, I, do RICARF (fls. 4187-4191):

Da nulidade do ato administrativo

Os procedimentos da fiscalização, utilizados com o objetivo de apurar a real utilização do apartamento residencial de propriedade da impugnante, localizado no Condomínio Villa Lobos, sito à Rua Rio Grande, 321, Vila Mariana, São Paulo, SP, mostram-se adequados ao objeto do TDPF - Fiscalização n.º 08.1.90.00-2016-00791-2.

Demais, foram observadas as atribuições conferidas ao auditor fiscal nos artigos 927 e 928, “caput”, do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/99. Veja-se:

Art. 927. Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante (Lei n.º 2.354, de 1954, art. 7.º).

Art. 928. Nenhuma pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, poderá eximir-se de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 123, Decreto-Lei n.º 1.718, de 27 de novembro de 1979, art. 2.º, e Lei n.º 5.172, de 1966, art. 197). – Sem grifos no original.

As informações prestadas pela representante legal do condomínio foram formalizadas em obediência a esses dispositivos normativos, não havendo que se falar em transgressão ao disposto no artigo 22 da Lei n.º 4.591/94 – que trata especificamente das atribuições do síndico em relação ao condomínio, enquanto administrador e representante deste, e por nenhuma forma sobrepõe-se ou

afasta a incidência das leis que estabelecem as atribuições da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, bem assim de seus auditores fiscais.

Não se verifica, portanto, a ocorrência de abuso de poder por parte da autoridade fiscal.

Quanto ao imóvel localizado no Condomínio Villa Lobos, a fiscalização, por meio do TIF de fls. 04/13, intimou a empresa a fim de que esta apresentasse: Pagamento de Despesas: Condomínio Edifício Vila Lobos 10.

Em atendimento ao termo de intimação da diligência fiscal identificada pelo número 08.1.90.00-2014-02823-8, lavrado em 25/06/2015, foram apresentados os comprovantes que geraram as despesas com pagamento do Condomínio do Edifício Vila Lobos.

No entanto, na mesma intimação foi solicitada a informação de quem reside do imóvel, sendo esta ainda não apresentada. Sendo assim, solicitamos novamente que seja informado quem reside no imóvel. Caso o mesmo seja utilizado para hospedar funcionários da FEBASP, não havendo morador fixo no local, apresentar comprovação da informação, tais como mensagens eletrônicas com o agendamento da hospedagem, com datas, horários e período, comprovantes de traslado, embarques em vôos, relação de pessoas que se hospedaram no período de 2012 a 2105, com a identificação de sua qualificação profissional (professor, coordenador, consultor, etc) e vínculo com a entidade (empregado ou prestador de serviço sem vínculo empregatício).

A impugnante manifestou-se, conforme correspondência de fls. 34/54, informando:

33. O imóvel em questão integra o ativo imobilizado da FEBASP desde 2008, consoante matrícula n.º 80.961, registrada no Primeiro Oficial de Registro de Imóveis da Comarca de São Paulo, sendo a sua utilização para fins de acomodação de profissionais e/ou colaboradores na prestação de serviços em favor da entidade, portanto, tido como imóvel funcional.

34. Os documentos anexos reproduzem as informações solicitadas por esta auditoria fiscal (doc. 17).

35. Cumpre salientar que, não obstante a existência do referido imóvel para fins de minimizar os custos com hospedagens quando decorrentes de obrigações contratualmente assumidas pela entidade, o mesmo não atende integralmente a necessidade da empresa ao longo do ano, sendo, em determinados períodos ou ocorrências, necessário o custeio de hospedagem de profissionais e/ou colaboradores, especialmente quando ao [sic] mesmo já se encontra em utilização por outro profissional e/ou colaborador previamente agendado, consoante se vê da conta contábil que reflete as despesas dessa natureza.

36. Para melhor esclarecimento da intimação fiscal, seguem abaixo fotos do imóvel que visa elucidar o exposto, comprovando se tratar de imóvel funcional da

FEBASP, contudo, colocando à disposição dessa auditoria fiscal eventual agendamento para visitação, caso entenda necessário: [2] [omissis]

37. Por fim, segue anexada a programação de eventos realizados pela instituição e que a hospedagem dos colaboradores e/ou profissionais será no imóvel funcional, tudo isso, a fim de esclarecer quanto à sua utilização pela entidade, proprietária do referido imóvel. E, no que tange à reserva do imóvel para utilização de colaboradores e/ou profissionais, é realizada por simples solicitação do gestor do evento à Diretoria, conforme verifica-se nos e-mails juntados nos documentos anexados (doc. 17).

A auditoria fiscal, no Termo de Verificação Fiscal, a seu turno registra:

7.1. Do Fato Verificado

7.1.1. Foram identificados lançamentos contábeis na conta 1.01.01.02.01 (Bradesco 47.395-2) relativos a pagamentos de despesas com condomínio de apartamento RESIDENCIAL no Condomínio Vila Lobos, localizado na Rua Rio Grande, 321, Vila Mariana, São Paulo, SP.

7.1.2. Em 25/06/2015, ainda durante o procedimento de Diligência número 08.1.90.00-2014-02823-8, foi lavrado Termo de Intimação no qual foram solicitados documentos que pudessem esclarecer a despesa.

7.1.3. Em resposta foram apresentados os boletos bancários (Doc. 57a) para pagamento do condomínio. Os referidos boletos indicam, no campo destinado aos dados do pagador, que o documento deverá ser entregue ao Sr. João de Oliveira, Rua Rio Grande, 321, apartamento 111. Em consulta realizada nos sistemas de dados cadastrais da Secretaria da Receita Federal do Brasil, utilizando como parâmetro os dados do endereço, verificou-se que o mesmo constou como domicílio do Sr. João de Oliveira, CPF 000.047.318-91. (Grifou-se.) [3]

7.1.4. Diante de tais informações, foi lavrado Termo de Intimação em 21/06/2016, no qual foram solicitados documentos que indicassem o morador do imóvel.

7.2. Da Utilização do Imóvel como Hospedaria

7.2.1. Em resposta datada do dia 05/09/2016 (Doc. 9), a entidade informou que o imóvel integra o ativo imobilizado da FEBASP desde 2008, consoante matrícula 80.961, registrada no Primeiro Oficial de Registro de Imóveis da Comarca de São Paulo, sendo a sua utilização para fins de acomodação de profissionais e/ou colaboradores na prestação de serviços em favor da entidade, portanto, tido como imóvel funcional.

7.2.2. Para comprovar a destinação do imóvel, a instituição anexou à resposta, programação de eventos, materiais de divulgação e notícias de eventos realizados pela instituição no período fiscalizado (Doc. 57b), e informou ainda que a reserva do imóvel é realizada por simples solicitação do gestor do evento à Diretoria, apresentando, para comprovar o fato, mensagens datadas do dia 01/09/2016,

logo, fora do período fiscalizado. Não foram apresentadas mensagens relativas a reservas de 2012 a 2015.

7.2.3. Apesar da apresentação dos documentos citados, estes, por si só, não comprovam que o imóvel serve para hospedagem, conforme declarado pela entidade.

Ato contínuo, haja vista a falta de documentos que comprovassem de forma inequívoca as alegações da entidade, foi realizada diligência (número 0819000-207- 00773-8) junto ao condomínio, sendo a respectiva síndica intimada a confirmar a informação de que o imóvel foi utilizado para hospedagem nos anos de 2012 a 2015, conforme declarado pela FEBASP.

A síndica do Condomínio Villa Lobos, devidamente intimada, firmou a declaração de fl. 577, no seguinte teor, “*verbis*”:

Trata-se de Termo de Início de Diligência Fiscal com a seguinte Identificação da Ordem: Nr. do Mandado de Procedimento Fiscal 08.1.90.00-2017-00773-8 e Código de Acesso ao MPF 12143820. Foi solicitado pela Seção de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil ao representante legal do Condomínio Edifício Vila Lobos (Síndico), informações sobre a utilização da unidade 111 do referido condomínio durante o período entre jan/2012 e dez/2015.

Eu, Angela Tanieska Scarlato, síndica do Condomínio Villa Lobos informo que durante todo este período, a unidade foi habitada pelo Senhor João Oliveira e sua mulher. O casal mudou-se no final do ano de 2015. Desde então a unidade está fechada e não temos notícias de hospedagens. Por ser um edifício residencial, nossa convenção de condomínio não nos obriga a colher os dados de RG ou CPF das pessoas que alugam ou se hospedam em nossas unidades. Dessa forma não temos como fornecer os dados de RG e CPF do senhor João Oliveira. (Grifou-se.)

A impugnante, a seu turno, anexou os documentos de fls. 4009/4020, a saber: (a) documento firmado por Paulo Gomes Cardim Neto, no qual este declara que João de Oliveira, seu avô, “desde 2012 reside em apartamento de minha propriedade, localizado na Rua Florida, 1.901 - apto 91BS, Cidade Monções, São Paulo/SP”; (b) certidão de casamento de João de Oliveira e Maria Leonilda de Oliveira, realizado em 28 de maio de 2002; (c) contas de energia elétrica de Maria Leonilda de Oliveira, dos meses de maio de 2013, março de 2014 e fevereiro de 2015, relativas ao imóvel localizado na Rua Dr. Paulo e Silva, 1108, frente, bairro Centro, Município de Carlópolis, Paraná; e (d) escritura do imóvel supramencionado, adquirido por Maria Leonilda de Oliveira em 27 de novembro de 2002.

Analisados tais documentos, constata-se que, ao contrário do que afirma a impugnante, não contradizem eles as informações prestadas pela representante do condomínio, nem colocam em dúvida a veracidade dessas informações.

Senão, veja-se.

A declaração de fl. 4009, juntada com o objetivo de comprovar que João de Oliveira reside em outro endereço, desde 2012, foi firmada em 25 de setembro de 2017, pelo próprio neto de João Oliveira, portanto, filho do diretor-presidente da FEBASP. Demais, tal declaração contraria as provas apresentadas pela auditoria fiscal – boletos bancários, a declaração da síndica do condomínio e o endereço constante do Cadastro da Receita Federal, declarado pelo próprio contribuinte, João de Oliveira: Rua Rio Grande, 321, apto. 111, Vila Mariana/SP.

Quanto à declaração da síndica do Condomínio Villa Lobos, observa-se que esta menciona que, durante todo este período, entre janeiro de 2012 e dezembro de 2015, “a unidade foi habitada pelo Senhor João Oliveira e sua mulher.” Ocorre que não foi informado, no caso, o nome dessa pessoa. Em assim sendo, os documentos de fls. 4010/4020, relativos a Maria Leonilda de Oliveira, igualmente não lançam qualquer dúvida acerca das informações prestadas pela síndica do Condomínio Villa Lobos.

Observe-se, por último, quanto aos documentos de fls. 463/576, “Programação de Eventos e uso do Apartamento”, bem assim àqueles de fls. 3855/3969, “Documentos relativos a eventos realizados pela FEBASP entre os exercícios de 2012 e 2015”, que nenhum deles comprova a utilização do imóvel para hospedagem.

Destaque-se, ainda, que as únicas solicitações de reserva colacionadas (fls. 575/576 e 3898/3899) datam de 1.º de setembro de 2016, situando-se fora, portanto, do período fiscalizado.

Não se vislumbra, destarte, qualquer irregularidade em relação à declaração de fl. 577, nem tampouco quanto às conclusões a que chegou a auditoria fiscal, acerca da utilização de imóvel da instituição para moradia e do pagamento de despesas de condomínio (Fato 3).

Também não se verifica, “in casu”, cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo, ora exercido em sede de impugnação, a teor do artigo 15 e segs. do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972.

Além disso, o recorrente sustenta, em síntese, nulidade relacionada à alegada inobservância do procedimento de suspensão da imunidade/isenção antes da lavratura do auto de infração.

Em complemento ao exposto, é valioso tecer mais alguns esclarecimentos sobre o tema em apreço, sobretudo no que concerne às diligências probatórias praticadas pela autoridade fiscal no curso do Processo Administrativo Fiscal. No caso concreto, a própria moldura do procedimento fiscal descrita no TVF evidencia que a fiscalização registra expressamente que o lançamento foi instruído por relato circunstanciado dos fatos demonstradores do descumprimento dos requisitos e que, por consequência, considerar-se-ia suspenso o direito à isenção/imunidade durante o período em que constatada a infração, com termo inicial na data de sua ocorrência.

Nesse sentido, o auto de infração deve ser reputado plenamente válido, uma vez que a autoridade fiscal promoveu o correto enquadramento jurídico dos fatos no art. 32, caput, da Lei nº 12.101/2009. O referido dispositivo prevê, de forma expressa, a possibilidade de imposição de efeitos jurídicos — inclusive a constituição de crédito tributário — quando constatado o descumprimento dos requisitos legais exigidos para a fruição da imunidade/isenção das entidades beneficentes.

No caso concreto, a subsunção é direta:

- houve a constatação de irregularidade no cumprimento dos requisitos legais;
- o enquadramento foi feito exatamente no dispositivo que regula tais consequências.

Não há, portanto, qualquer vício de tipicidade ou de fundamentação legal.

Nesse toar, impende ressaltar que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI 4480, não declarou a inconstitucionalidade do caput do art. 32, tendo limitado sua decisão ao § 1º do dispositivo. Dessa forma, o caput permanece plenamente válido e eficaz e continua apto a fundamentar a atuação fiscal e a constituição do crédito tributário.

Dessarte, qualquer alegação de invalidade do auto com base em suposta inconstitucionalidade do art. 32 não se sustenta, pois carece de respaldo na decisão do STF.

Além disso, o acórdão recorrido (DRJ) já enfrentou a matéria, consignando que não há nulidade do auto quando observado o rito previsto para suspensão e que as irregularidades apontadas não configuram prejuízo ao direito de defesa, mantendo integralmente o crédito.

Aduz que o lançamento parte de premissa equivocada quanto ao ônus probatório, transferindo ao contribuinte o dever de provar fato negativo — inexistência de desvio, inexistência de distribuição patrimonial — quando, nos termos do art. 142 do CTN, incumbiria exclusivamente ao Fisco comprovar a ocorrência dos fatos vedados pela legislação de regência. Argumenta, assim, que a ausência de prova material compromete a própria validade do lançamento e contamina a decisão recorrida.

O que se observa é que a insurgência apresentada sob o rótulo de “nulidade” não se dirige propriamente à forma do lançamento, mas ao conteúdo da decisão administrativa, notadamente à suficiência da motivação e à existência (ou não) de prova robusta do descumprimento dos requisitos legais para fruição da imunidade/isenção.

Trata-se, portanto, de matéria intrinsecamente ligada ao mérito, pois pressupõe o exame da consistência do conjunto probatório, da correta subsunção dos fatos à norma e da legitimidade da qualificação jurídica adotada pela autoridade fiscal e pela DRJ.

Dessarte, no que concerne à validade do lançamento, cabe esclarecer que o lançamento fiscal foi elaborado nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, especialmente a verificação da efetiva ocorrência do fato gerador tributário, a matéria sujeita ao tributo, bem como o montante individualizado do tributo devido.

O art. 142, CTN, estabelece que:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Verifica-se que as alegações do Recorrente carecem de respaldo jurídico e probatório, uma vez que não demonstraram, de forma inequívoca, qualquer irregularidade no Procedimento Fiscal ou prejuízo concreto ao direito de defesa.

O procedimento fiscal transcorreu, pois, dentro dos limites legais, com observância aos prazos e formalidades estabelecidos no Decreto nº 70.235/72, não havendo qualquer violação ao devido processo legal.

Mister enaltecer que as hipóteses de declaração de nulidade do ato do lançamento estão contempladas no art 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, o qual se cinge à incompetência do agente e preterição do direito de defesa. Não é o caso dos autos.

Aliás, no caso concreto, estão presentes os requisitos previstos no art. 10, do Decreto nº 70.235, de 1972, especialmente, nos incisos III, IV e V, a saber:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 20 (vinte) dias úteis;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Desta feita, o lançamento em tela atende a todos os requisitos legais de validade, de modo que não há qualquer sinal de nulidade apto a ser suscitado.

Ademais, a fiscalização pautou-se em elementos objetivos e verificáveis, garantindo ao contribuinte, portanto, o amplo direito ao contraditório e à ampla defesa desde o início.

Com efeito, não há que se falar em nulidade do auto de infração, motivo pelo qual as preliminares arguidas devem ser rejeitadas.

Impende reforçar que a autoridade fiscal debruçou-se sobre os elementos trazidos pelo sujeito passivo, e encontrou, a partir de sua análise, inconsistências e insuficiência de provas. Em seguida, abriu ao sujeito passivo ampla possibilidade de complementar a instrução probatória e, face à insuficiência dos elementos trazidos pelo contribuinte, reputou como insuficiente o acervo documental colacionado pelo Recorrente.

Recorde-se, por oportuno, que a busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do sujeito passivo que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do alegado. Naturalmente, o órgão julgador pode, eventualmente, determinar, a seu critério, diligências/perícias para esclarecimentos de questões e fatos que julgar relevantes. Isso não significa, entretanto, que a verdade material, a garantia ao contraditório, ampla defesa e devido processo legal, deverão levar a uma desregrada busca, pelos órgãos julgadores, por elementos de provas que deveriam ser trazidos pela parte interessada em momento oportuno.

A aplicação de princípios, como aqueles do formalismo moderado, da verdade material, razoabilidade, dentre outros, não deve abrir caminho para o afastamento de regras que servem, em última instância, para a concretização de outros princípios jurídicos valiosos – como, por exemplo, a razoável duração do processo e a segurança jurídica.

Verifica-se, pois, que ao sujeito passivo foram dadas amplas possibilidades de produzir as provas documentais de seu direito, quer durante o longo procedimento fiscal, quer na fase contenciosa. Ainda assim, o sujeito passivo se eximiu de produzir todos os elementos de prova suficientes e necessários para justificar os créditos postulados, não havendo que se falar em cerceamento de defesa, violação ao contraditório, devido processo legal ou qualquer outro princípio, devendo ser afastadas as alegações de nulidade da decisão recorrida ou de qualquer vício no procedimento de diligência.

Pode-se dizer, então, que não há nulidade ou invalidade na decisão administrativa contestada, eis que o ato preenche os requisitos legais, apresentado motivação e caracterização dos fatos, inexistindo qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972, e, no curso do contencioso administrativo, há clara compreensão, por parte do sujeito passivo, dos fundamentos da decisão administrativa, com plenas e amplas possibilidades para o exercício do contraditório e do direito de defesa.

Com efeito, a matéria sob litígio teve origem na fiscalização determinada no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Fiscalização nº 08.1.90.00-2016-00791-2, relativa ao período de 2012 a 2015, tendo a contribuinte sido cientificada pessoalmente do início da ação fiscal por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal – TIFP (fls. 04/13), lavrado em 04 de julho de 2016. Registre-se, ainda, que a fiscalização foi precedida de procedimento de diligência nº 08.1.90.00-2014-02823-8, referente ao período de 2011 a 2013, no qual já haviam sido identificados fatos indicativos de descumprimento de requisitos para fruição da imunidade tributária, o que evidencia a prévia ciência da contribuinte acerca das irregularidades apuradas.

O iter procedimental demonstra, portanto, a regular instauração da relação processual, com efetiva observância do contraditório, tendo a recorrente apresentado impugnação e, posteriormente, interposto recurso voluntário, nos quais exerceu de forma ampla seu direito de defesa, sem qualquer demonstração de restrição ou prejuízo concreto.

Nesse contexto, não se verifica cerceamento de defesa ou violação às garantias do contraditório e da ampla defesa, sendo certo que o inconformismo da recorrente com o desfecho da controvérsia não se confunde com nulidade processual.

Dessa forma, ausente vício no procedimento administrativo, rejeito a preliminar arguida.

Prejudicial de Mérito

- Da Decadência

A recorrente sustenta que o crédito tributário correspondente ao período de janeiro a novembro de 2012 foi fulminado pela decadência, conforme preleciona o artigo 150,§4, do CTN.

Discorre ter promovido o pagamento parcial das contribuições previdenciárias e que, em momento algum, agiu no escopo de fraudar o fisco, não se falando em dolo tratado na decisão recorrida.

Nesse ponto, entendo ser irretocável a decisão colegiada de piso no que concerne ao lapso decadencial. A recorrente alega que o direito da fiscalização de constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores entre janeiro e novembro de 2012 teria decaído, ou seja, o prazo para lançamento teria expirado. No entanto, essa alegação deve ser rejeitada, haja vista que os pagamentos pertinentes (fls. 3811/3813, 3815/3017 e 3820/3826) referem-se às contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais, que a empresa arrecada por meio de desconto em folha e posteriormente repassa à Previdência.

Como bem exposto na decisão recorrida, as exações, devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais a serviço da empresa, não se confundem com as contribuições patronais, devidas pela empresa, objeto do auto de infração de fls. 3486/3499, nem tampouco com as contribuições patronais destinadas ao FNDE, INCRA, SESC e SEBRAE, objeto do auto de infração de fls. 3501/3518, que sequer natureza previdenciária possuem. Não há, destarte, que se falar em recolhimento parcial das contribuições lançadas, restando inaplicável “in casu” o disposto no artigo 150, parágrafo 4.º, do CTN.

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento assim estabelece em seu artigo 173:

"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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Face ao exposto, rejeito a preliminar de decadência suscitada e reforço que, ao caso concreto, aplicável se mostra a disposição do artigo 173, I, do CTN e não o artigo 150, §4º do mesmo diploma, como quer fazer crer o recorrente. Assim, conforme bem delineado pela autoridade julgadora de piso, o prazo decadencial iniciou-se em 1.º de janeiro de 2013, encerrando-se somente ao final de 31 de dezembro de 2018.

Lado outro, consigno que a aplicação do artigo 173, I, do CTN merece espaço tão somente por força da ausência integral de recolhimentos das contribuições previdenciárias patronais e de outras entidades e fundos sob o código do Fundo de Previdência e Assistência Social - FPAS 639. Com efeito, inaplicável ao caso concreto o preconizado na Súmula CARF nº 99.

Rejeito, porquanto, a preliminar de decadência arguida pela parte recorrente.

- Do Mérito.

O mérito recursal, singe-se em 05 (cinco) pontos tidos por principais, quais sejam a inconstitucionalidade de normas aplicadas pela autoridade julgadora de 1º grau, a validade do CEBAS no período fiscalizado, a comprovação da regularidade fiscal, o desvio de finalidade de imóvel institucional e a relação jurídica da recorrente com as empresas prestadoras de serviços AEEC e EPIC.

Ainda, discute-se sobre a indevida inclusão na base de cálculo das rubricas correspondentes ao terço constitucional de férias, aviso prévio indenizado e auxílio doença/acidente, 13º salário indenizado a auxílio creche.

Ao final, repudia a multa qualificada aplicada, momento em que argui seu caráter confiscatório e reforça não ter agido dolosamente.

- Do Objeto do Recurso Voluntário: enquadramento legal da autuação e inaplicabilidade da Súmula CARF nº 1

O cerne da controvérsia devolvida à apreciação deste Colegiado reside no enquadramento jurídico conferido pela autoridade fiscal aos fatos apurados no procedimento de fiscalização, o qual fundamenta a exigência ora impugnada. Nesse contexto, cumpre destacar que o recurso voluntário deve se ater à análise da subsunção dos fatos à norma de regência, nos exatos limites delineados pelo lançamento, não se prestando à rediscussão de matérias estranhas ao objeto da autuação.

Assim, cumpre destacar que as discussões judiciais suscitadas pelo Recorrente nos autos não dão azo à aplicação da Súmula CARF nº 1, que tem como razão a renúncia tácita à esfera administrativa. Nos termos do referido enunciado, a propositura de ação judicial pelo sujeito passivo importa renúncia às instâncias administrativas apenas quando houver identidade de objeto entre as discussões travadas nas esferas judicial e administrativa.

No caso dos autos, contudo, não se verifica tal identidade.

Com efeito, as demandas judiciais indicadas pela recorrente — autos nº 0028610-26.1999.4.03.6100/SP e nº 0022174-75.2004.4.03.6100/SP, ambas em trâmite perante o Tribunal Regional Federal da 3ª Região — não abrangem o período objeto do presente lançamento, o qual se refere aos anos-calendário de 2012 a 2015. Trata-se, portanto, de controvérsias que versam sobre fatos geradores distintos, situados em marcos temporais diversos daqueles ora submetidos à apreciação administrativa.

Nesse toar, é importante observar que a delimitação temporal do lançamento é elemento essencial para a definição de seu objeto, razão pela qual a ausência de sobreposição entre os períodos de apuração afasta, por si só, a identidade necessária à configuração da renúncia tácita prevista na Súmula CARF nº 1. Em outras palavras, não havendo discussão judicial acerca dos fatos geradores ocorridos entre 2012 e 2015, inexistente impedimento à apreciação administrativa da matéria.

Ademais, ainda que se considere o conteúdo das decisões judiciais proferidas nos processos mencionados, cumpre ressaltar que eventual reconhecimento, à época, da condição de entidade beneficente não possui o condão de gerar direito adquirido de caráter perpétuo, imune a reavaliações em períodos subsequentes.

Isso porque o enquadramento jurídico como entidade beneficente, para fins de fruição de regimes tributários diferenciados, está condicionado ao atendimento contínuo dos requisitos legais e normativos aplicáveis, os quais devem ser verificados à luz de cada período de apuração. Trata-se de situação jurídica de natureza dinâmica, que não se cristaliza no tempo, especialmente diante da possibilidade de alteração fática ou normativa.

Dessa forma, a eventual existência de decisão judicial favorável em períodos pretéritos não vincula automaticamente a Administração Tributária quanto aos fatos geradores ocorridos entre 2012 e 2015, nem afasta a necessidade de comprovação, no caso concreto, do preenchimento dos requisitos legais pertinentes.

Em conclusão, inexistindo identidade entre o objeto das demandas judiciais indicadas e o presente lançamento — especialmente porque o período de 2012 a 2015 não foi submetido à apreciação do Poder Judiciário —, afasta-se a aplicação da Súmula CARF nº 1, devendo o recurso voluntário ser regularmente conhecido quanto a esse ponto, para apreciação do mérito nos limites do enquadramento legal conferido pela autoridade fiscal.

- Sobre a validade do CEBAS e demais requisitos que asseguram a imunidade fiscal.

A norma legal que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social (CEBAS) e que regula os procedimentos de isenção/imunidade de contribuições para a seguridade social deve ser deferida por análise dos requisitos a serem preenchidos pelos contribuintes que se enquadram como entidades beneficentes. Com isso, no que diz respeito às contribuições para a Seguridade Social, para obter o benefício isentivo/imunizante das entidades beneficentes de assistência social, determinado pelo §7º, do art. 195, da CF/1988, *in fine*, que prevê que deve haver atendimento de requisitos previstos em Lei, e que no presente caso foi implementada pela Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, entre eles o artigo 29, revogada pela Lei Complementar nº 187, de 2021.

No presente caso a norma vigente era a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, que estabelece, no artigo 29, os requisitos a serem cumpridos cumulativamente para garantir o direito ao não pagamento de contribuições para a seguridade social, e que foi revogada pela Lei Complementar nº 187, de 2021.

No âmbito judicial, as discussões entre contribuinte e fisco ocorreram por longo período, refletindo nas posições finais das ADIs n.º 2028, 2036, 2228 e 2621, ADI 4480 e Recurso Extraordinário n.º 566.622, que debruçou-se sobre a análise da constitucionalidade do art. 55 da Lei n.º 8212/91, bem como nas normas que exigiram as condições materiais para o deferimento do benefício e que preceitua requisitos para o gozo de imunidade das contribuições sociais, com fulcro no art. 195, § 7º da CF.

Portanto, foram declarados constitucionais todos os incisos do citado art. 55, da Lei 8.212/91, com exceção do inciso III, onde atesta as condições da contribuinte sobre o tema para deferimento da “isenção” (imunidade).

Com isso, o contribuinte deveria/deve preencher requisitos para obter o benefício fiscal, tendo “atestado de entidade beneficente”.

Ocorre que a decisão do STF citada aduz que é por meio de lei complementar a 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 (aspectos materiais) a serem por elas observadas. Lembrando que o art. 55 foi revogado pela Lei nº 12.101, de 2009, e que por sua vez foi revogada pela Lei Complementar nº 187, de 2021.

Por outro lado, a Suprema Corte reiterou que a eficácia do CEBAS é declaratória do direito à imunidade, e não constitutiva. Portanto, os efeitos do ato declaratório são *ex tunc*, retroagindo aos lançamentos anteriores à expedição do certificado, segundo consta o Resp 478.239/RS, do STJ.

No caso concreto, não tenho dúvidas de que a recorrente, à época, dispunha de certificação de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), conforme resta demonstrado na documentação acostada aos autos (fls. 3828).

Contudo, observo que a parte recorrente deixou de atender ao requisito cumulativo previsto no então vigente artigo 29, da Lei 12.101/2009, a saber:

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

[...]

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

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

Logo, para que a entidade beneficente de assistência social seja considerada imune ao pagamento das contribuições patronais previdenciárias e para outras entidades e fundos é necessário que atenda, de forma cumulativa, aos requisitos estabelecidos em lei. À época dos fatos geradores, os requisitos estavam previstos no CTN, art. 14, e na Lei 12.101/2009, artigo 29.

Vejamos o artigo 14, do CTN:

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

I – não distribuam qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

No presente caso, diante da ausência de Certidão Negativa de Débito Fiscal e/ou Certidão Positiva com efeitos de Negativa, não restaram preenchidos todos os requisitos necessários para a fruição da imunidade prevista na CR/88, art. 195, § 7º.

Ademais, conforme bem observado na decisão recorrida, o artigo 29, inciso III, da Lei n.º 12.101/2009 (vigente à época), estabelece, como requisito para que a entidade beneficente faça jus à isenção do pagamento das contribuições previdenciárias patronais, a obrigatoriedade de

apresentação de certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela RFB e certificado de regularidade do FGTS.

A FEBASP, portanto, possuía débitos em Dívida Ativa, inscritos anteriormente ao início do período abrangido pelo procedimento de fiscalização. Esses débitos foram incluídos no programa de parcelamento instituído pela Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009. Além disso, restou demonstrado pela auditoria fiscal que, no ano de 2015, o contribuinte possuía débitos em atraso, os quais foram incluídos, em 2013, no REFIS instituído pela Lei n.º 11.941/2009.

Como visto no acórdão recorrido, à época, a recorrente FEBASP apresentava débitos inscritos em Dívida Ativa da União desde 1998, conforme relação constante do subitem 6.1.3 do Termo de Verificação Fiscal.

Ato contínuo, não foram apresentadas pela Recorrente as CND's ou CPD-EM, sendo importante frisar ser um ônus que lhe competia.

Pelo exposto, verifica-se que a FEBASP manteve-se em situação de inadimplência durante todo o período em que os débitos permaneceram inscritos em Dívida Ativa, sem exigibilidade suspensa, vale dizer, durante todo o período abrangido pelo procedimento de fiscalização, deixando de atender ao disposto no artigo 29, inciso III, da Lei n.º 12.101/2009.

Da análise dos autos e dos termos da decisão recorrida, percebo que a autoridade fiscal e a autoridade julgadora de piso tiveram o cuidado de elencar as dívidas. É pacífico o entendimento na jurisprudência do CARF e do Poder Judiciário, no sentido de que a apresentação da certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Receita Federal e Certificado de Regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - CRF constitui-se em requisito autônomo insculpido no art. 29, III, da Lei n.º 12.101, de 2009, consubstanciando-se em concretização da regra traçada no art. 195, §3º, da Constituição, além de ser consequência dedutiva do disposto no inciso III do art. 14 do Código Tributário Nacional.

Vale trazer a lume, neste passo, as informações prestadas pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN, às fls. 415/419, bem assim os documentos anexados às fls. 420/442, acerca da situação dos débitos em Dívida Ativa em nome da entidade.

Nesse ponto, colaciono os fundamentos lançados no acórdão guerreado, no que concerne ao posicionamento da PGFN (*fls. 4196 – 4198*), *in verbis*:

Segundo a PGFN, encontram-se sensibilizadas pelo parcelamento da Lei n.º 12.865/2013 as seguintes dívidas previdenciárias: 31.740.673-6, 31.913.055-0, 31.913.057- 6, 31.913.060-6, 35.132.579-4, 35.132.580-8, 35.132.581-6, 35.132.582-4, 35.132.583-2. Aduz que, em consulta ao PAEX, verificou-se que a empresa obteve a validação desse parcelamento, em 18 de dezembro de 2013, e vem recolhendo regularmente o valor das parcelas.

De outra parte, a FEBASP possui as seguintes dívidas previdenciárias ativas, ou seja, sem causas de suspensão da exigibilidade ou causas suspensivas das

execuções fiscais: 37.253.750-2 (processo n.º 0036131-76.2013.4.03.6182), 37.253.751-0 (processo n.º 0036132-61.2013.4.03.6182) e 37.253.752-9 (processo n.º 0036135-16.2013.4.03.6182). Essas dívidas foram constituídas por meio de auto de infração, através do processo administrativo n.º 19515.722518/2012-78.

Acerca da situação dos débitos parcelados, entre as datas das inscrições e a data da adesão ao parcelamento, a PGFN esclarece que:

a) NFLD 31.740.673-6: o crédito foi inscrito em 30 de julho de 2004 e ajuizado sob o n.º 2004.61.82.05104-83, em 21 de setembro de 2004; a dívida encontra-se garantida parcialmente por depósito judicial; após a inscrição e o ajuizamento do feito, não se verificou qualquer causa suspensiva da exigibilidade ou suspensiva da execução fiscal, até a data da adesão ao parcelamento (12/2013);

b) NFLD 31.913.055-0: o crédito foi inscrito em 1.º de outubro de 1998, ajuizado sob o n.º 1999.61.82.00112-49, em 08 de janeiro de 1999, e garantido por penhora suficiente em 07 de julho de 2004; na data da adesão ao parcelamento (12/2013), a execução fiscal encontrava-se em andamento;

c) NFLD 31.913.057-6: o crédito foi inscrito em 1.º de outubro de 1998, ajuizado sob o n.º 1999.61.82.00092-20, em 08 de janeiro de 1999, e garantido por penhora suficiente em 10 de abril de 2006; na data da adesão ao parcelamento (12/2013), a execução fiscal encontrava-se suspensa por decisão judicial, aguardando o julgamento dos embargos do devedor;

d) NFLD 31.913.060-6: o crédito foi inscrito em 1.º de outubro de 1998 e ajuizado sob o n.º 1999.61.82.000923-1, em 08 de janeiro de 1999; após a inscrição e o ajuizamento do feito, não se verificou qualquer causa suspensiva da exigibilidade ou suspensiva da execução fiscal, até a data da adesão ao parcelamento (12/2013);

e) NFLDs 35.132.579-4, 35.132.580-8, 35.132.581-6, 35.132.582-4 e 35.132.583-2: os créditos foram inscritos em 11 de fevereiro de 2003, ajuizados sob o n.º 2003.61.82.00505-10, em 14 de fevereiro de 2003, e garantidos por penhora suficiente em 21 de julho de 2011; não houve interposição de embargos; após a inscrição e o ajuizamento do feito, não se verificou qualquer causa suspensiva da exigibilidade ou suspensiva da execução fiscal, até a data da adesão ao parcelamento (12/2013).

Com relação aos débitos tributários, a PGFN informa que não foi identificado nenhum parcelamento ativo. Encontram-se todavia ativos e pendentes de pagamento nas execuções fiscais respectivas os seguintes débitos:

- CDAs 80.2.04.011950-21 e 80.7.04.003681-07: ajuizadas sob o n.º 2004.61.82.044354-8; execução em andamento;

- CDAs 80.2.04.033259-17, 80.2.04.033260-50, 80.2.04.065683-49, 80.6.04.048514-50, 80.6.04.048515-30, 80.6.04.048516-11, 80.6.04.048517-00: ajuizadas sob n.º 2004.61.82.054976-4; execução em andamento;

- CDAs 80.2.14.017113-11, 80.2.14.017114-00, 80.2.14.017115-83, 80.2.14.017116-64, 80.2.14.017117-45, 80.2.14.017118-26, 80.2.14.017119-07, 80.2.14.017120-40, 80.2.14.017121-21, 80.2.14.017122-02, 80.2.14.017123-93, 80.2.14.017124-74, 80.2.14.017125-55, 80.2.14.017126-36, 80.2.14.017158-13, 80.2.14.017159-02, 80.6.14.033194-85, 80.6.14.033195-66, 80.6.14.033247-21, 80.6.14.033248-02, 80.6.14.033249-93, 80.6.14.033250-27: ajuizadas sob o n.º 0039384- 38.2014.4.03.6182 ; execução em andamento;
- CDA 80.2.98.023664-67: ajuizada sob o n.º 1999.61.82.021163-9; execução em andamento;
- CDAs 80.4.15.000642-38, 80.4.15.000643-19, 80.4.15.000644-08, 80.4.15.000645-80, 80.4.15.000646-61 e 80.4.15.000647-42: ajuizadas sob o n.º 0030768- 40.2015.4.03.6182; execução em andamento;
- CDA 80.6.04.095644-08: ajuizada sob n.º 2005.61.82.021144-7: embora esta inscrição esteja com anotação de penhora, foi solicitado no processo administrativo n.º 13808.006380/2001-31 o retorno para a fase “ativa ajuizada”; execução em andamento.

Portanto, não há como se acatar o argumento de que a recorrente é entidade beneficente de assistência social em gozo da imunidade ora avaliada, eis que não atendeu aos requisitos cumulativos exigidos.

- Do desvio de finalidade quanto ao imóvel institucional

No tocante ao fundamento fiscal consistente no alegado desvio de finalidade decorrente da utilização de imóvel pertencente à entidade para fins particulares, entendo que a irresignação recursal não merece acolhimento.

A recorrente procura infirmar a conclusão fiscal sustentando, em síntese, que a única prova produzida pela fiscalização seria a declaração unilateral da síndica do condomínio, a qual reputa juridicamente imprestável e materialmente contraditória. Alega, para tanto, que o síndico não teria competência legal para prestar informações dessa natureza; que a assinatura aposta no documento não foi autenticada; que a declaração seria confusa ao mencionar que o Sr. João de Oliveira residia no imóvel com sua esposa, ao passo que esta residiria em outra localidade; que a síndica não dispunha de meios formais para distinguir moradores de hóspedes; que o apartamento teria permanecido fechado a partir do final de 2015; que os boletos condominiais em nome de João de Oliveira decorreriam apenas de sua incumbência de administrar o imóvel; e, ainda, que foram apresentadas declarações no sentido de que o bem era utilizado para acomodação de empregados, colaboradores e participantes de eventos promovidos pela entidade.

Não obstante o esforço argumentativo da recorrente, o conjunto probatório dos autos autoriza conclusão diversa.

Com efeito, a declaração prestada pela síndica do Condomínio Villa Lobos não se apresenta isolada no contexto probatório. Ao revés, ela se harmoniza com outros elementos

coligidos pela fiscalização, notadamente: i) o fato de o Sr. João de Oliveira constar cadastrado perante a Receita Federal com o endereço do imóvel institucional; ii) a circunstância de os boletos referentes às despesas condominiais serem emitidos e entregues aos seus cuidados; e iii) a constatação de que tais despesas eram suportadas pela própria entidade.

Esse conjunto de elementos, apreciado de forma integrada, evidencia que o imóvel não vinha sendo utilizado estritamente em função dos objetivos institucionais da recorrente, mas, ao contrário, servia de residência ao Sr. João de Oliveira, às expensas da entidade. E, nesse particular, reveste-se de especial relevância a circunstância de se tratar de pessoa ligada ao núcleo familiar do diretor-presidente da instituição, o que reforça a conclusão de que houve destinação de recursos institucionais em benefício particular.

As provas apresentadas em sentido contrário não se mostram aptas a elidir tal conclusão. A recorrente, em vez de apresentar elementos objetivos e seguros que afastassem a inferência de uso residencial do imóvel, limita-se a opor declarações particulares e argumentos que, além de não neutralizarem os indícios colhidos pela fiscalização, mostram-se, em certa medida, contraditórios entre si. Isso porque, de um lado, procura sustentar que João de Oliveira não residia no local; de outro, reconhece que ele exercia atribuições ligadas à administração do apartamento e que se utilizava do endereço em determinadas circunstâncias, sem, contudo, oferecer explicação convincente para o fato de figurar cadastrado no CPF justamente com o endereço do imóvel da entidade.

Também não altera esse quadro a alegação de que, em outro processo administrativo, teria sido afastada acusação relativa à simples manutenção, pela entidade, de imóvel residencial em seu patrimônio. A situação ora examinada não se refere, propriamente, à legitimidade de aquisição ou manutenção de bem dessa natureza, mas à sua utilização concreta para beneficiar particular vinculado à administração da entidade, com assunção, inclusive, das respectivas despesas pela instituição. Trata-se, pois, de situação materialmente distinta.

Nessas circunstâncias, reputo configurado o desvio de finalidade no uso do imóvel institucional, com aplicação de recursos da entidade em proveito privado, em afronta aos requisitos exigidos para a fruição do regime favorecido. Em se tratando, no presente feito, de exigência atinente às contribuições sociais previdenciárias, tal constatação é suficiente para sustentar o afastamento do benefício fiscal no período correspondente.

- Do desvio de finalidade nos pagamentos à AEEC

Outro fundamento que ampara a exigência diz respeito aos pagamentos realizados à empresa AEEC Assessoria e Consultoria Empresarial EIRELI, cujo único sócio, Sr. Carmine Avena Júnior, possuía vínculo de parentesco com o diretor-presidente da entidade.

A recorrente insiste em que os serviços contratados foram efetivamente prestados, aduzindo que os contratos, notas fiscais, comunicados internos, documentos relacionados a cobranças extrajudiciais, agendas e mensagens eletrônicas seriam suficientes para demonstrar a regularidade da contratação e a efetividade da atuação da empresa.

Todavia, a análise detida dos autos revela que a controvérsia não reside apenas na existência material de alguma atividade desenvolvida pelo Sr. Carmine Avena Júnior, mas, sobretudo, na natureza jurídica dessa atuação.

É que os documentos apresentados não evidenciam a prestação de serviços de assessoramento por terceiro autônomo e independente, como quer fazer crer a recorrente. Ao contrário, demonstram que o Sr. Carmine Avena Júnior atuava de forma integrada à estrutura decisória da própria entidade, participando de deliberações estratégicas, interagindo com agentes financeiros em nome da instituição, acompanhando temas sensíveis da gestão administrativa e jurídica, e participando de reuniões voltadas à condução de assuntos internos da recorrente.

Em outras palavras, a prova documental não retrata um prestador externo, contratado para execução delimitada de serviços específicos; retrata, isto sim, alguém que exercia funções tipicamente diretivas, próprias da administração da entidade. Esse aspecto é decisivo.

Com efeito, quando se verifica que o alegado “prestador de serviços” participa de decisões estruturais da instituição, age perante terceiros como representante da entidade, trata de temas internos de gestão e atua, em substância, como executivo inserido no núcleo administrativo da recorrente, esvazia-se a narrativa de prestação de serviços autônomos por pessoa jurídica terceira. O que se descortina é a utilização da pessoa jurídica AEEC como veículo formal para remunerar atuação que, materialmente, se confunde com o exercício de funções de direção.

Também merece relevo a expressividade dos valores pagos. Os montantes envolvidos, distribuídos ao longo do período fiscalizado, mostram-se incompatíveis com remuneração ordinária por serviços acessórios ou de consultoria pontual, reforçando a percepção de que a contratação serviu à canalização de recursos da entidade para pessoa vinculada à sua administração, sob roupagem negocial que não traduz a realidade subjacente.

Não se está, aqui, a afirmar que o mero vínculo de parentesco, por si só, inviabilize qualquer contratação. De fato, a irregularidade não decorre automaticamente da relação familiar. O que conduz ao reconhecimento do desvio de finalidade é a conjugação de fatores concretos: parentesco com dirigente, inserção do contratado no núcleo decisório da entidade, atuação típica de gestor interno, ausência de autonomia material em relação à instituição e vulto dos pagamentos realizados.

Por conseguinte, tenho por caracterizado que os pagamentos efetuados à AEEC não consubstanciaram contraprestação regular por serviços terceirizados, mas sim forma indireta de remuneração de pessoa vinculada à administração da entidade, com evidente desvio na aplicação de seus recursos. Tal circunstância, no âmbito das contribuições sociais previdenciárias, compromete o preenchimento dos requisitos exigidos para a manutenção do benefício fiscal.

- Do desvio de finalidade nos pagamentos à EPIC

Idêntica conclusão se impõe quanto aos pagamentos realizados à empresa EPIC Escola para a Indústria Criativa EIRELI, cujo sócio único, Sr. Caio Anastasi Martins, também possuía vínculo de parentesco com dirigente da entidade e já havia, inclusive, integrado a estrutura funcional da própria recorrente.

A recorrente sustenta que os contratos celebrados com a EPIC tinham por objeto, inicialmente, serviços voltados à administração, captação, divulgação e publicidade de cursos livres, e, posteriormente, serviços de planejamento, treinamento, estratégias de mídias sociais e e-commerce. Alega, ainda, que a documentação juntada — contratos, notas fiscais, atas de reuniões, trocas de e-mails, planos de negócio, declarações e relatórios de evolução de receitas — seria suficiente para comprovar a efetiva prestação dos serviços.

Contudo, também aqui a questão não se resolve pela mera demonstração de que o Sr. Caio Anastasi Martins desenvolveu atividades relacionadas aos projetos mencionados. O ponto central, mais uma vez, reside em saber se tais atividades se ajustam verdadeiramente à condição de terceiro prestador de serviços ou se, na realidade, retratam atuação típica de dirigente ou gestor interno da própria entidade.

E a prova dos autos inclina-se fortemente para a segunda hipótese.

Os documentos revelam que o Sr. Caio Anastasi Martins não atuava como consultor externo, chamado a oferecer pareceres ou apoio especializado em caráter apartado. Ao contrário, exercia papel central na concepção, condução, acompanhamento e desenvolvimento de projetos estratégicos da instituição, com inserção direta na dinâmica interna da recorrente. Utilizava, inclusive, meios institucionais de comunicação; preparava atas de reuniões; acompanhava unidade piloto de projeto; apresentava-se como “Diretor de Negócios” ao lado da marca da entidade; e seguia gerenciando o projeto mesmo após o término da vigência contratual formal indicada nos autos.

Esse conjunto de circunstâncias desnatura a alegada prestação de serviços por terceiro. O que se verifica é atuação própria de gestor do empreendimento institucional, com funções que transcendem em muito o âmbito de uma consultoria externa. A formalização dessas atividades por meio de contratos de prestação de serviços não afasta a necessidade de o julgador atentar para a substância econômica e funcional da relação mantida entre as partes.

A par disso, chama atenção a magnitude dos valores pagos à EPIC, os quais, quando cotejados com o papel efetivamente desempenhado por seu sócio único, evidenciam forte incompatibilidade com a tese de contratação regular de serviço especializado independente. A conclusão que emerge dos autos é a de que os pagamentos realizados constituíram, em verdade, remuneração indireta a pessoa com atuação diretiva no seio da entidade, sob a forma aparente de contratação empresarial.

Também aqui, frise-se, a irregularidade não decorre unicamente do vínculo familiar ou da ausência de empregados formais na empresa contratada, mas da soma de elementos concretos que apontam para a destinação indevida de recursos institucionais: atuação interna e

executiva do contratado, continuidade material da atividade para além do contrato, identidade entre os interesses da entidade e a pessoa do pretendo prestador, e expressividade econômica da remuneração.

Reconheço, assim, que os pagamentos efetuados à EPIC traduzem igualmente desvio de finalidade na aplicação dos recursos da entidade, com comprometimento dos requisitos necessários à fruição do regime favorecido relativamente às contribuições sociais previdenciárias exigidas no presente feito.

Das alegações relativas à indevida inclusão de rubricas na base de cálculo

No que se refere à insurgência da recorrente quanto à suposta inclusão indevida de determinadas rubricas na base de cálculo das contribuições previdenciárias (auxílio-creche, terço constitucional de férias, aviso prévio indenizado, auxílio-doença nos primeiros quinze dias de afastamento, décimo terceiro salário indenizado e décimo terceiro proporcional ao aviso prévio), entendo que não lhe assiste razão.

Conforme consignado pela autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal, especialmente no item 13.2, 14.2 e pela DRJ, a apuração do crédito tributário teve por base os valores de remuneração declarados pela própria contribuinte em GFIP, circunstância que pode ser verificada mediante a correspondência entre os valores informados nas guias e aqueles considerados nos lançamentos das contribuições previdenciárias, inclusive no tocante às contribuições patronais, ao RAT e às destinadas a terceiros.

Diante desse contexto, eventual alegação de inclusão indevida de verbas na base de cálculo exigiria da recorrente a apresentação de elementos concretos e individualizados capazes de demonstrar que as mencionadas rubricas — auxílio-creche, terço constitucional de férias, aviso prévio indenizado, auxílio-doença nos primeiros quinze dias de afastamento, décimo terceiro salário indenizado e décimo terceiro proporcional ao aviso prévio — teriam efetivamente integrado as bases de cálculo consideradas pela fiscalização.

Conforme já assentado pela decisão de piso, não foram trazidos aos autos elementos probatórios suficientes que permitam identificar a natureza jurídica das rubricas impugnadas, tampouco demonstrar sua efetiva inclusão nas bases de cálculo consideradas no lançamento.

A autoridade fiscal, ao proceder à apuração do crédito tributário, consignou expressamente, no Termo de Verificação Fiscal, que a base de cálculo adotada correspondeu aos valores declarados pelo próprio contribuinte nas GFIPs.

Conforme assentado nos autos, tal circunstância pode ser verificada mediante a análise das GFIPs acostadas às fls. 3300/3401 (categoria 1), especificamente nos campos:

“Base de cálculo Prev Social (sem 13º salário)”; e

“Base de cálculo 13º salário Prev Social”,

Tais campos guardam correspondência com as bases de cálculo consideradas nos lançamentos das:

- contribuições previdenciárias patronais, inclusive aquelas destinadas ao RAT (fls. 3491/3494); e
- contribuições destinadas a outras entidades e fundos (fls. 3505/3509).

Dessa forma, evidencia-se que os valores que compuseram o lançamento foram extraídos diretamente das declarações prestadas pela própria contribuinte, inexistindo qualquer procedimento de arbitramento ou inclusão discricionária de verbas pela fiscalização.

Nesse contexto, competia ao recorrente, em observância ao ônus probatório que lhe incumbe, demonstrar de forma específica e documental:

- quais rubricas estariam sendo indevidamente tributadas;
- a natureza jurídica de cada uma delas; e
- a efetiva inclusão dessas parcelas nas bases de cálculo apuradas, tal como refletidas nas GFIPs de fls. 3300/3401 e nos demonstrativos de lançamento de fls. 3491/3494 e 3505/3509.

Todavia, não foram apresentados documentos aptos a estabelecer essa correlação, tais como folhas de pagamento analíticas, fichas financeiras individualizadas ou demonstrativos contábeis que permitissem vincular as rubricas questionadas aos valores efetivamente considerados nas bases declaradas.

Assim, permanece inviabilizada a análise quanto à alegada natureza indenizatória ou não tributável das verbas, uma vez que a ausência de individualização das rubricas dentro das bases de cálculo declaradas impede a verificação de sua efetiva incidência.

Ressalte-se, por fim, que na fase recursal não foram juntados quaisquer documentos novos capazes de alterar o conjunto probatório já examinado, razão pela qual não há elementos que justifiquem a revisão do entendimento adotado pela decisão recorrida.

Ora, ao que se perlustra dos autos, com relação às verbas incluídas na base de cálculo, o recorrente apenas menciona, sem inovar nos fundamentos da impugnação, que são indenizatórias e não poderiam fazer parte base do cálculo, não se desincumbindo do ônus de provar as suas alegações.

Segundo o princípio da dialeticidade, o recorrente deve fundamentar o seu recurso, a fim de possibilitar que o julgador sopesse os seus fundamentos em cotejo com os fundamentos do acórdão recorrido; e, por outro lado, para permitir que a parte contrária impugne os seus fundamentos.

Diante desse contexto, reitera-se que não se desincumbiu a recorrente do ônus de comprovar suas alegações, restando prejudicado o exame da natureza jurídica das verbas

indicadas, devendo ser mantidos os lançamentos no que se refere às bases de cálculo apuradas com fundamento nas GFIPs de fls. 3300/3401 e nos demonstrativos de fls. 3491/3494 e 3505/3509.

Assim, permanece hígido o fundamento adotado pela DRJ no sentido de que a controvérsia foi deduzida de forma genérica, desacompanhada de prova mínima, o que impede o exame de mérito da alegação, sob pena de se incorrer em análise meramente hipotética ou abstrata.

Ressalte-se que, tratando-se de lançamentos baseados em informações prestadas pelo próprio contribuinte, por força de seu ônus, incumbe a este demonstrar, de forma clara e específica, eventual erro ou indevida composição da base tributável, ônus do qual não se desincumbiu nem na fase de impugnação, nem na presente fase recursal.

Diante disso, reputo correta a conclusão da instância de origem no sentido de considerar prejudicado o exame da matéria, devendo ser mantidos os lançamentos no que concerne às bases de cálculo apuradas.

Da multa de ofício qualificada

No que se refere à multa de ofício qualificada, entendo que assiste razão à recorrente.

Consta do Termo de Verificação Fiscal que a qualificação da penalidade foi fundada no argumento de que, tendo a entidade deixado de atender aos requisitos legais exigidos para usufruir do benefício fiscal no período fiscalizado, não poderia ter se declarado imune/isenta, de modo que, ao assim proceder, teria impedido o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores pela autoridade fazendária, enquadrando-se tal conduta no art. 71 da Lei nº 4.502/1964.

Ocorre que tal fundamentação não basta para legitimar a exasperação da multa.

Isso porque a simples constatação de que o contribuinte declarou-se beneficiário de regime tributário favorecido que, ao final da fiscalização, entendeu-se indevido, constitui elemento inerente à própria infração lançada. Em outras palavras, tal circunstância integra a própria dinâmica do ilícito tributário apurado, não sendo suficiente, por si só, para evidenciar o especial fim de agir exigido para a incidência da multa qualificada.

Como é cediço, a qualificação da multa de ofício demanda prova específica do dolo, fraude ou simulação, não bastando a mera verificação da infração tributária ou da omissão do tributo. Nesse sentido, a jurisprudência administrativa consolidou-se na diretriz de que a imposição da penalidade agravada reclama demonstração clara do evidente intuito de fraude, nos termos da Súmula CARF nº 14.

No caso concreto, embora a decisão de primeira instância tenha buscado sustentar a manutenção da multa qualificada com base na suposta prática de atos dolosos tendentes a dissimular benefícios conferidos a João de Oliveira, Carmine Avena Júnior e Caio Anastasi Martins,

esse fundamento não coincide com aquele efetivamente lançado pela fiscalização como suporte para a exasperação da penalidade.

E aqui reside o ponto decisivo: a lide administrativa é delimitada pelos fundamentos da autuação e pela defesa do sujeito passivo, não sendo dado ao julgador inovar a acusação para manter a qualificação da multa com base em circunstâncias diversas daquelas indicadas no lançamento.

Ainda que, em tese, o acervo probatório pudesse suscitar discussão sobre a existência de atuação dolosa mais qualificada, tal discussão não foi posta nos exatos termos pela autoridade lançadora ao justificar a aplicação da multa em percentual agravado. Não cabe, portanto, suprir, em sede de julgamento, deficiência de fundamentação do próprio lançamento para manter penalidade mais gravosa.

Assim, embora subsista a exigência principal, não reputo válida a manutenção da multa de ofício qualificada, por ausência de fundamentação adequada e específica, nos moldes exigidos para caracterização das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Por essa razão, a multa deve ser desqualificada, com restabelecimento do percentual ordinário.

Jurisprudência administrativa e judicial

No que concerne às jurisprudências trazidas pela recorrente, cumpre salientar que essas decisões, mesmo que proferidas pelos órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário.

Destarte, as decisões proferidas no âmbito administrativo e no judiciário somente têm eficácia para o interessado na ação específica, não se estendendo aos demais contribuintes.

Assim, sem razão o recorrente.

Conclusão

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário, exceto quanto às arguições de inconstitucionalidade, rejeito as preliminares, afasto a decadência e, no mérito, dou parcial provimento tão somente para desqualificar a multa imputada, limitando-a ao patamar de 75%.

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Fagundes de Paula

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Yendis Rodrigues Costa

Acompanho o ilustre Relator pelas conclusões, no tocante à rejeição da preliminar de decadência, ainda que por fundamentos parcialmente diversos.

Com efeito, entendo que a análise da regra decadencial aplicável às contribuições previdenciárias deve partir da própria natureza jurídica do fato gerador, que não se fragmenta por rubricas específicas, mas se estrutura a partir da totalidade da remuneração paga ou creditada ao segurado, nos termos da legislação de regência.

Nesse contexto, o salário-de-contribuição compreende todo e qualquer valor pago ou creditado em decorrência da prestação de serviços, de forma direta ou indireta, em dinheiro ou sob a forma de utilidades, de modo que a incidência das contribuições previdenciárias tanto sob a perspectiva do segurado quanto da empresa se ancora em uma base econômica unitária, ainda que operacionalmente desdobrada em diferentes espécies de contribuições.

A partir dessa premissa, tenho por entendimento que, para fins de definição da regra decadencial, a existência de recolhimento, ainda que parcial, dentro da competência do fato gerador, poderia, em tese, atrair a sistemática prevista no art. 150, §4º, do CTN, independentemente da classificação específica das rubricas que compõem a base de cálculo.

Todavia, reconheço que tal compreensão encontra óbice na orientação consolidada deste Conselho, consubstanciada na Súmula CARF nº 99, segundo a qual, para fins de aplicação da regra do art. 150, §4º, do CTN, exige-se a existência de recolhimento antecipado vinculado à competência do fato gerador objeto da autuação, ainda que não abranja integralmente todas as parcelas posteriormente exigidas.

No caso concreto, conforme delineado no voto condutor, não restou caracterizada, à luz da orientação sumulada, a existência de pagamento antecipado apto a atrair a incidência do art. 150, §4º, do CTN, razão pela qual deve prevalecer a aplicação do art. 173, inciso I, do mesmo diploma legal.

Assim, por respeito à jurisprudência administrativa consolidada e à necessária uniformidade de entendimento no âmbito deste Conselho, acompanho o Relator pelas conclusões, mantendo a rejeição da preliminar de decadência.

Assinado Digitalmente

Yendis Rodrigues Costa