



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720686/2017-33
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1201-003.697 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2020
Recorrentes FEBASP ASSOCIAÇÃO CIVIL
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

IMUNIDADE. ISENÇÃO. ATO DE SUSPENSÃO.

O Ato Declaratório Executivo suspendeu a imunidade tributária de forma a alcançar apenas o IRPJ, nos termos do artigo 32 da Lei nº 9.430, de 1996.

ISENÇÃO. PROUNI. DESVINCULAÇÃO. PROCESSO. NULIDADE.

O processo tributário instaurado para exigir os tributos decorrentes do término da isenção associada ao PROUNI em razão de ato de desvinculação lavrado pelo Ministério da Educação e Cultura prescinde da juntada de cópia do processo administrativo, conduzido por aquele Ministério, que resultou na desvinculação.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. MOTIVAÇÃO.

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

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

CSLL. PIS. COFINS. ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE. INAPLICABILIDADE ÀS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

Para alcance das contribuições sociais, a autoridade fiscal deve cumprir todo o procedimento descrito no artigo 32, da Lei nº 9.430/96, o qual exige, de acordo com a leitura do seu §10º, Ato Declaratório Executivo próprio de suspensão de isenção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: a) em negar provimento ao recurso de ofício, por unanimidade; b) em dar parcial provimento ao recurso voluntário: (i) por unanimidade, para exonerar as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos em 2012 e para exonerar a qualificação da multa de ofício, fazendo-a retornar ao patamar ordinário de 75% e (ii) por maioria, para exonerar as exigências relativas às contribuições (CSLL/PIS/Cofins) referentes aos

fatos geradores ocorridos em 2013 e 2014, vencidos os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Neudson Cavalcante Albuquerque (Relator) e Allan Marcel Warwar Teixeira, que mantinham as exigências. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Gisele Barra Bossa.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Relator

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Júnior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

FEBASP ASSOCIAÇÃO CIVIL, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida no Acórdão nº 10-63.093 (fls. 6459), pela DRJ Porto Alegre, interpôs recurso voluntário (fls. 6559) dirigido a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, objetivando a reforma daquela decisão.

O processo trata de ato de suspensão de imunidade/isenção tributária (fls. 4694) e de correspondentes lançamentos tributários para exigir IRPJ e CSLL, calculados conforme o lucro arbitrado, bem como PIS e COFINS decorrentes dos mesmos fatos, todos relativos aos anos 2012, 2013 e 2014 (fls. 5177). Também estão sendo exigidos juros de mora e multa de ofício qualificada (150%). O mesmo procedimento fiscal também deu ensejo a lançamentos de contribuição previdenciária e contribuição a outras entidades, formalizados no processo nº 19515.720685/2017-99. Os lançamentos atingiram o total de R\$ 219.342.831,90 (fls. 5275).

O referido processo nº 19515-720.685/2017-99 acolheu a impugnação do contribuinte, a qual foi considerada improcedente em decisão de primeira instância. Contra essa decisão, foi apresentado recurso voluntário, ainda não julgado.

A suspensão da imunidade/isenção em tela foi motivada por diligência fiscal no final da qual a fiscalização fez as acusações assim sintetizadas (fls. 4669):

I - a Entidade foi excluída do PROUNI devido à perda do direito à isenção tributária prevista no artigo 8º da Lei nº 11.096/2005, no segundo semestre de 2013 (Parecer nº 1876/2013/CONJUR-MEC/CGU/AGU), em função da não comprovação da quitação dos tributos e contribuições federais administrados pela Secretaria da Receita Federal, ao final de cada ano-calendário, sendo que esta irregularidade existia antes da decisão do Ministério da Educação, desde a data da inscrição dos referidos débitos na Dívida Ativa da União (fls.3977/3979);

II - o pagamento de despesas com condomínio de imóvel residencial que integra o ativo imobilizado da FEBASP desde 2008, e que foi utilizado como moradia, até o final de 2015, para terceiros com grau de parentesco (sogros) com o diretor-presidente da Entidade (fls.3980/3982);

III - pagamentos no valor total de R\$ 4.397.364,55 (quatro milhões, trezentos e noventa e sete mil, trezentos e sessenta e quatro reais e cinquenta e cinco centavos) efetuados no período de 2012 a 2014, através de notas fiscais sequenciais, à empresa "AEEC Assessoria e consultoria Empresarial EIRELI", em nome de terceiro com grau de parentesco (genro) com o diretor-presidente da Entidade, sem empregados ou contribuintes individuais vinculados, e sem a apresentação de documentos comprobatórios da efetiva prestação de serviços (fls.3983/3984 e 3985/3987);

IV - pagamentos no valor total de R\$ 3.694.399,75 (três milhões, seiscentos e noventa e quatro mil, trezentos e noventa e nove reais e setenta e cinco centavos) efetuados em 2013 e 2014, através de notas fiscais sequenciais, à empresa "EPIC - Escola para a Indústria Criativa EIRELI", em nome de terceiro com grau de parentesco (genro) com o diretor-presidente da Entidade e ex-empregado da Entidade, sem empregados ou contribuintes individuais vinculados, e sem a apresentação de documentos comprobatórios da efetiva prestação de serviços (fls.3988/3992).

Os fatos narrados nos itens II, III e IV acima caracterizam a distribuição de parte das rendas e aplicação de recursos da FEBASP para fins não institucionais, em descumprimento ao disposto nos incisos I e II do artigo 14 do Código Tributário Nacional - CTN e alínea "b" do § 2º do artigo 12 da Lei 9.532/1997 (fls.3980/3982).

Cientificado dessas acusações, a entidade apresentou manifestação de inconformidade, cujos argumentos de defesa não foram acolhidos, conforme o parecer de fls. 4669. Assim, foi declarada a suspensão da imunidade/isenção da entidade, por meio do Ato Declaratório Executivo nº 93 (fls. 4694), de 03/11/2017.

Em seguida, foram lavrados os autos de infração em tela, conforme o termo de verificação fiscal de fls. 5154, do qual se extrai os seguintes excertos:

5.1. De acordo com a escrituração contábil dos anos de 2012, 2013 e 2014, o valor da receita bruta auferida pelo contribuinte foi acima do limite estabelecido para a opção pela forma de tributação pelo Lucro Presumido. Sendo assim, estando com o direito à imunidade tributária suspenso para o referido período, somente poderia optar pelo regime de tributação do Lucro Real.

5.2. Em resposta à intimação para a apresentação dos livros de apuração do Lucro Real, o contribuinte apresentou argumentos para a não elaboração destes.

5.3. Diante da impossibilidade de apuração dos créditos tributários decorrentes da suspensão da imunidade tributária, pelo regime de tributação do Lucro Real, devido à falta de apresentação do LALUR, foi considerando o disposto no inciso I do artigo 530 do Decreto 3.000.

[...]

6.2. Diante das regras impostas pelo Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/1999), o lucro arbitrado foi apurado mediante a identificação da receita bruta decorrente da prestação de serviços pelo contribuinte.

6.3. Foram enquadrados dentro do conceito de receita bruta, os valores escriturados como receita nas contas abaixo:

Cód.Conta	Conta	Ano
54668	Mensalidades	2012

1454	Cancelamentos	2012
4.01.04	Cursos Livres	2013, 2014
4.01.01	Graduação	2013, 2014
4.01.02	Pós Graduação	2013, 2014
4.01.03	Cursos Tecnológicos	2013,2014

6.4. Além do lucro arbitrado, foram considerados na base de cálculo as receitas de alugueis, das contas abaixo:

Cód.Conta	Conta	Ano
179097	Alugueis	2012
4.04.08	Alugueis	2013, 2014

[...]

10.5. Considerando que o contribuinte deixou de atender aos requisitos legais exigidos para usufruir da imunidade tributária no período compreendido no procedimento de fiscalização 08.1.90.00-2016-00791-2, o mesmo não poderia ter se declarado entidade imune. Ao se declarar imune, impediu o conhecimento da ocorrência de fatos geradores das obrigações tributárias por parte da autoridade fazendária, sendo tal ato enquadrado no disposto no inciso I do artigo 71 da Lei nº 4.502/1964.

10.6. Sendo assim, o valor da multa foi duplicado, em atendimento ao § 1º do artigo 44, que determina que o percentual de multa de ofício será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

A entidade impugnou o ato de suspensão da imunidade/isenção (fls. 4760) e impugnou os lançamentos tributários (fls. 5296).

Antes de apreciar o feito, a autoridade julgadora de primeira instância determinou a realização de diligência fiscal, nos termos da Resolução de fls. 6045. Tal diligência foi cumprida e reduzida a termo por meio da Informação de fls. 6058, da qual se extrai o seguinte excerto:

1. Conforme o Despacho de Diligência, página 2, a contribuinte defende, junto ao tópico IV.I da impugnação, que não foram considerados na apuração das bases de cálculo lançadas de ofício os cancelamentos de mensalidades ocorridos nos exercícios de 2013 e 2014 e os descontos incondicionais concedidos a título de bolsas de estudos nos exercícios de 2012, 2013 e 2014. Argumenta que os pareceres de auditoria independente de fls. 310/411 demonstram com "exatidão e formalidades necessárias" os respectivos valores. Apresenta, à fl. 5518, planilha contendo as importâncias que entende corretas.
2. Determina ainda que caso as conclusões apuradas pela fiscalização sejam divergentes daquelas alegadas pela impugnante, deverá ser reaberto o prazo para defesa. E na hipótese de as razões da contribuinte serem acatadas - total ou parcialmente - pela unidade de origem, deverá ser juntada aos autos planilha de cálculos indicando os eventuais ajustes cabíveis à exigência fiscal.
3. Considerando o conceito de receita bruta disposto no artigo 224 do Regulamento do Imposto de Renda, e em seu parágrafo único, informo que os valores relativos a devoluções e bolsas de estudos foram incluídos indevidamente na base de cálculo para a apuração dos tributos objeto do auto de infração 19515.720686/2017-33. Sendo assim, procedem as alegações apresentadas pelo contribuinte em sua impugnação.

4. Os valores de cancelamentos, devoluções e descontos incondicionais apresentados pelo contribuinte (conforme folha 5518 do processo) foram confrontados com a contabilidade e demonstrativos contábeis, e não foram identificadas divergências.
5. Logo tais valores devem ser excluídos da base de cálculo na apuração do referido crédito tributário.

A entidade apresentou três manifestações sobre o resultado da referida diligência (fls. 6075, fls. 6182 e fls. 6289).

A decisão de primeira instância considerou a impugnação procedente em parte, retirando da base de cálculo dos tributos os valores correspondentes a cancelamentos, devoluções e descontos incondicionais apontados na referida diligência fiscal. Essa decisão deu ensejo ao presente recurso de ofício.

A entidade ingressou com o presente recurso voluntário (fls. 6559), em que alega, em síntese, que:

- i) a colheita do depoimento da síndica do prédio residencial em que a entidade possuía uma unidade teria extrapolado a competência da autoridade fiscal, pelo que o procedimento deveria ser declarado nulo;
- ii) o referido depoimento teria sido valorado de forma parcial na decisão recorrida, uma vez que esta não teria considerado outras provas apresentadas na impugnação, em sentido contrário;
- iii) os lançamentos de CSLL, PIS e COFINS seriam nulos em razão de terem sido lavrados com fundamento no Ato Declaratório Executivo Defis/SP nº 93/2017, apesar de este ato ter suspenso a imunidade da entidade apenas em relação ao IRPJ;
- iv) a decisão recorrida seria nula em razão do alegado fato de que a diligência fiscal realizada ter complementado a auditoria fiscal;
- v) as obrigações tributárias relativas aos fatos geradores ocorridos até novembro de 2012 já teriam sido atingidas pela decadência quando da ciência dos lançamentos tributários e os fatos geradores ocorridos até julho de 2013 também teriam sido atingidos pela decadência em razão de a diligência fiscal ter realizado lançamento complementar;
- vi) o fato de ser uma instituição de ensino sem fins lucrativos e de possuir Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) faria com que tivesse o direito à imunidade tributária prevista no artigo 150, IV, “c”, da CF/88.
- vii) o fato de ser uma instituição de ensino sem fins lucrativos e de possuir Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) faria com que tivesse o direito à imunidade tributária prevista no artigo 195, §7º, da CF/88;
- viii) o fato de ser uma instituição de ensino sem fins lucrativos faria com que tivesse o direito à isenção tributária prevista no artigo 15 da Lei nº 9.532/1997;

- ix) a contribuição para o PIS/PASEP tem natureza jurídica de contribuição social e, por isso, ela é alcançada pela imunidade determinada pelo artigo 195 da CF/88, o qual beneficiaria a entidade;
- x) a contribuição para o PIS/PASEP teria sido exigida sobre o faturamento da entidade, quando o correto seria a sua incidência sobre a folha de pagamento;
- xi) a COFINS não poderia ser exigida a partir da suspensão de sua imunidade, em razão de ser beneficiado pela isenção prevista no artigo 15 da mesma Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001;
- xii) o ato de suspensão da imunidade/isenção que lhe sobreveio não poderia ser fundamentado em atos ocorridos além do prazo de decadência previsto no artigo 173, I, do CTN;
- xiii) a fiscalização não teria juntado aos autos o inteiro teor do processo administrativo formalizado e conduzido pelo MEC cujo resultado foi a sua exclusão do PROUNI, o que daria ensejo à anulação do procedimento;
- xiv) a fiscalização teria dado efeito retroativo a essa desvinculação do PROUNI, o que seria contrário à lei;
- xv) a única prova apontada pela fiscalização de que teria havido a utilização de imóvel institucional para a moradia de parentes do diretor-presidente da entidade é a declaração unilateral da síndica do referido condomínio e esta não é hábil para afastar o benefício fiscal em tela, pelas razões que expõe;
- xvi) os documentos apresentados são suficientes para provar a efetividade dos serviços prestados pela empresa AEEC Assessoria e Consultoria Empresarial Eirele ME;
- xvii) os documentos apresentados são suficientes para provar a efetividade dos serviços prestados pela empresa EPIC Escola para a Indústria Criativa Eirele;
- xviii) A fiscalização não demonstrou o dolo a dar ensejo à qualificação da multa de ofício.

Os argumentos do recorrente serão detalhados e analisados no voto que se segue.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

Em razão da pluralidade de recursos, o voto será dividido conforme as peças recursais.

1 Recurso de ofício

A decisão de primeira instância considerou a impugnação procedente em parte, retirando da base de cálculo dos tributos os valores correspondentes a cancelamentos, devoluções e descontos incondicionais apontados na diligência fiscal acima relatada (fls. 6058). Com

isso, foi excluída da base de cálculo dos tributos o montante aproximado de R\$ 87 milhões, o que resultou em uma exoneração acima do limite previsto no artigo 1º da Portaria MF nº 63, de 2017, o que dá ensejo ao recurso de ofício, pelo que passo a conhecê-lo e apreciá-lo.

A decisão recorrida acatou a constatação da fiscalização, nos seguintes termos (fls. 6507):

A contribuinte alega que, na apuração das bases de cálculo lançadas de ofício, não foram considerados cancelamentos de mensalidades e descontos incondicionais.

De fato, conforme relatório fiscal de fls. 6058/6063, realizado em atendimento ao despacho de diligência de fls. 6045/6046, houve erro material na apuração das bases de cálculo lançadas de ofício, sendo cabíveis os ajustes indicados pela autoridade fazendária às fls. 6062/6063 sob o título "Valor a ser excluído da base de cálculo do crédito tributário".

Assim sendo, os valores das exigências fiscais devem ser reduzidos para aqueles indicados no anexo II ao presente acórdão.

Entendo que assiste razão à decisão recorrida, pelos seus próprios fundamentos, os quais adoto para a presente decisão.

Assim, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

2 Recurso voluntário

A entidade autuada foi cientificada da decisão de primeira instância em 19/10/2018 (fls. 6833) e seu recurso voluntário foi apresentado em 20/11/2018 (fls. 6557). Assim, o recurso é tempestivo e também foi apresentado por quem tem legitimidade processual, pelo que passo a conhecê-lo.

O recorrente opõe-se à decisão de primeira instância com os argumentos a seguir apresentados e apreciados, na ordem em que foram oferecidos na petição do recurso.

2.1 PROCEDIMENTO – JULGAMENTO – NULIDADE

A entidade teve sua imunidade/isenção suspensa como consequência dos elementos fáticos colhidos em uma diligência fiscal. Um desses elementos seria o depoimento da síndica de um prédio residencial em que a entidade possuía uma unidade habitacional. Nesse depoimento, ficou evidenciado que o imóvel estava na posse do sogro do diretor presidente da entidade.

O recorrente afirma que a colheita do referido depoimento extrapolou a competência da autoridade fiscal, pelo que o procedimento deveria ser declarado nulo. O recorrente também reclama da valoração dessa prova, laborada pela autoridade julgadora de primeira instância, uma vez que esta não teria considerado outras provas apresentadas na impugnação, as quais demonstrariam que o sogro do diretor presidente residia em outra localidade. Transcreve-se o correspondente trecho do recurso voluntário (fls. 6564):

12. Ocorre que os fundamentos utilizados para constatar a suposta irregularidade foram elaborados de forma unilateral, por meio da tomada de informações da síndica do prédio, sem levar em considerações os fatos roborados pelos incontestes documentos acostados nos autos pela ora recorrente, que são aptos afastar a suposta irregularidade.

13. Deste modo, denota-se que o excesso de poder no caso em apreço não recai apenas sobre o fato da autoridade fiscalizadora ter tomado depoimento de pessoal incompetente, mas sim em razão da valoração dessa prova em contrapartida às demais apresentadas nos autos, sendo nítido o abuso de poder nesse ponto.

14. Assim, certo que a disposição elaborada de forma unilateral pela autoridade fiscalizadora, com base em informações prestadas pela síndica de um edifício de grande porte, não está de acordo com nenhuma das disposições contidas nos artigos 194 a 196 do Código Tributário Nacional (CTN), tendo em vista que em nenhum dos dispositivos resta estabelecido sobre a previsão de tomada de depoimento pessoal.

[...]

19. Além disso, registra-se que a declaração prestada pela síndica não merece ser guarida como prova, pois o parágrafo 1º do artigo 22 da Lei nº 4.591, de 1994, determina que o Síndico do Condomínio não é competente para emitir declaração ou qualquer outro tipo de documento, atestando a ocupação de determinada unidade que compoñha o Condomínio que esteja sob sua administração, veja-se:

[...]

21. Diante disso, repisa-se que a parcialidade é claramente demonstrada pelo fato que autoridade fiscalizadora sequer levou em considerações as informações contidas nos documentos apresentados pela ora recorrente - comprovantes de residência nos anos de 2013/2014/2015 e certidão de casamento (fls. 4.581/4.585) atestando que a Sra. Maria Leonilda de Oliveira, esposa do Sr. João de Oliveira, morava na cidade de Carlópolis/PR, afastando o depoimento da alegação prestada pela síndica, que dizia que ela morava com o Sr. João de Oliveira.

[...]

24. Além do mais, a autoridade fiscalizadora também não levou em consideração a declaração prestada pelo Sr. Paulo Gomes Cardim Neto (fls. 4580), dispondo que seu avô, o Sr. João de Oliveira, estava residindo em seu imóvel localizado na Rua Flórida, Nº 1.901 - apartamento 9IBS, Cidade Monções, São Paulo/SP, desde 2012, documento este que possui o mesmo valor da declaração prestada pela síndica.

A colheita de depoimento é meio lícito de instrução processual no âmbito de procedimento administrativo fiscal, conforme o artigo 9º do Decreto nº 70.235/1996, verbis:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

[...]

§ 4º O disposto no caput deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.

Assim, não deve prosperar a alegação de incompetência da autoridade fiscal e a correspondente nulidade aventada.

No que diz respeito às provas apresentadas pelo interessado, verifico que a decisão recorrida apreciou e se manifestou sobre elas, conforme o seguinte excerto (fls. 6476):

Os procedimentos empreendidos com a finalidade de verificar a verdadeira destinação do apartamento funcional localizado no condomínio Edifício Villa Lobos são totalmente compatíveis com o objeto da fiscalização e ocorreram com observância às atribuições conferidas ao Auditor-fiscal nos artigos 194 a 196 do CTN e 910, 911, 927 e 928 do RIR/99. Do mesmo modo, as informações prestadas pela representante legal do condomínio foram formalizadas em obediência a esses mesmos dispositivos

normativos, inexistindo qualquer transgressão ao disposto no artigo 22 da Lei nº 4.591/1994. Ao contrário do que alega a impugnante, os documentos juntados às fls. 4581/4591 foram devidamente analisados pela Delegacia de origem, que, entretanto, decidiu em sentido oposto daquele defendido pela interessada. Senão, vejamos o excerto de fl. 4686:

Nota-se que, na sua declaração, a Sídica refere-se ao Sr. João de Oliveira "e sua esposa", não tendo informado o nome desta pessoa. Portanto, as cópias de documentos trazidos pela Defesa, relativos à Sra. Maria Leonilda (fls. 4091/4095), também não se mostram aptos para contestar a declaração da Sídica, nem para alterar a irregularidade constatada pela Fiscalização.

Assim, voto também por negar provimento às alegações pertinentes ao tópico II.II da manifestação de inconformidade.

Com isso, entendo que a alegação do recorrente não possui fundamento fático.

Ademais, verifico que a suspensão da imunidade/isenção foi realizada com múltiplos fundamentos fáticos. Assim, ainda que este fundamento em especial não se sustentasse, o ato administrativo ainda restaria fundamentado pelos demais fatos apurados, pelo que também se afasta a alegada carência de fundamentação.

2.2 LANÇAMENTO DE CSLL, PIS E COFINS – FUNDAMENTAÇÃO - NULIDADE

O recorrente inquina de nulidade os lançamentos de CSLL, PIS e COFINS em razão de terem sido lavrados com fundamento no Ato Declaratório Executivo Defis/SP nº 93/2017, apesar de este ato ter suspenso a imunidade da entidade apenas em relação ao IRPJ, conforme o seguinte excerto (fls. 6579):

42. Ocorre que apesar de todos os atos praticados nos autos do processo administrativo-fiscal, tem-se que o lançamento dos créditos tributários concernentes a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) não podem ser mantidos. Isto porque o Ato Declaratório que suspendeu a imunidade tributária, permitindo a incidência tributária, o fez apenas no tocante aos impostos cuja competência negativa resta disposta no artigo 150, inciso IV, alínea "c" da Constituição República, é ver-se

[...]

43. Anota-se que a norma de competência acima, utilizada como fundamento de validade para constituição dos créditos tributários em discussão, estabelece apenas sobre o benefício fiscal concernente aos impostos incidentes sobre o patrimônio, renda e serviços, não fazendo qualquer menção às contribuições sociais, cuja norma imunizante restou regulada pelo artigo 195, parágrafo sétimo, da Constituição da República.

É certo que a imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos em relação ao IRPJ está instituída no artigo 150¹, VI, "c", da Constituição Federal de 1988 (CF88).

¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre:

[...]

Conforme esse dispositivo, a imunidade está condicionada ao atendimento dos “requisitos da lei”. Já a imunidade em relação às contribuições sociais está instituída no artigo 195², §7º, da CF/88. Mais uma vez, a imunidade está condicionada ao atendimento das “exigências estabelecidas em lei”. Assim, ao apreciar questão relativa à imunidade tributária, seja em relação aos impostos ou às contribuições, é importante que seja definida a lei que determina as condições para o seu gozo. Tratando-se de matéria de natureza constitucional, essa lei deve atender aos requisitos de lei complementar. O Código Tributário Nacional (CTN) faz esse papel, conforme o seu artigo 194, *verbis*:

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

O artigo 9º do CTN replica o mandamento do artigo 150 da CF/88 e o seu artigo 14 determina as condições para o gozo da imunidade, *verbis*:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - cobrar imposto sobre:

[...]

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

[...]

SEÇÃO II

Disposições Especiais

[...]

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

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

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

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

§1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

² Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

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

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

Portanto, o gozo da imunidade do IRPJ está condicionado ao atendimento dos requisitos contidos no artigo 14 do CTN. Todavia, a forma com a qual a Administração Tributária deve agir para suspender a imunidade não foi lá definida. Para isso, foi erigido o artigo 32 da Lei nº 9.430/1996, *verbis*:

Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo.

§ 1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.

§ 2º A entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias.

§ 3º O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade.

§ 4º Será igualmente expedido o ato suspensivo se decorrido o prazo previsto no § 2º sem qualquer manifestação da parte interessada.

§ 5º A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração.

§ 6º Efetivada a suspensão da imunidade:

I - a entidade interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente;

II - a fiscalização de tributos federais lavrará auto de infração, se for o caso.

§ 7º A impugnação relativa à suspensão da imunidade obedecerá às demais normas reguladoras do processo administrativo fiscal.

§ 8º A impugnação e o recurso apresentados pela entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado.

§ 9º Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

§ 10. Os procedimentos estabelecidos neste artigo aplicam-se, também, às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas, quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência.

§ 11. Somente se inicia o procedimento que visa à suspensão da imunidade tributária dos partidos políticos após trânsito em julgado de decisão do Tribunal Superior Eleitoral que julgar irregulares ou não prestadas, nos termos da Lei, as devidas contas à Justiça Eleitoral.

§ 12. A entidade interessada disporá de todos os meios legais para impugnar os fatos que determinam a suspensão do benefício.

Com isso, não há dúvida sobre a regularidade da suspensão da imunidade do IRPJ.

Em relação à CSLL, a lei que a instituiu, posteriormente ao surgimento do CTN, remeteu a regulação das suas garantias à legislação do IRPJ, nos termos do artigo 6º da Lei nº 7.689/1988, *verbis*:

Art. 6º A administração e fiscalização da contribuição social de que trata esta lei compete à Secretaria da Receita Federal.

Parágrafo único. Aplicam-se à contribuição social, no que couber, as disposições da legislação do imposto de renda referente à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo.

Entendo que a lei, ao criar a CSLL, determinou que os requisitos legais para o gozo da imunidade relativa a ele, conforme o artigo 195 da CF/88, são os mesmos do IRPJ. Portanto, o ato declaratório de suspensão da imunidade da entidade, na forma do artigo 32 da Lei nº 9.430/1996, alcança não apenas o IRPJ, mas também a CSLL.

No que diz respeito à contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, inicialmente, deve-se constatar que estas contribuições são calculadas tendo como base o faturamento das empresas, nos termos do artigo 2º da Lei nº 9.718/1998, *verbis*:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

As contribuições das empresas calculadas a partir do seu faturamento são tratadas também no artigo 23 da Lei nº 8.212/1991, *verbis*:

Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22, são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:

As contribuições de que trata o referido artigo 23 da Lei nº 8.212/1991 têm a sua imunidade/isenção tratada conforme o artigo 32 da Lei nº 12.101/2009, *verbis*:

Art. 31. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo.

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

§ 1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

Com isso, entendo que a suspensão da imunidade/isenção da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não exige um ato específico prévio da Administração Tributária, podendo estas serem exigidas a partir da constatação do descumprimento dos requisitos legais apontados na Lei nº 12.101/2009.

Todavia, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) deste CARF tem adotado o entendimento de que a suspensão da imunidade/isenção das contribuições também exige o ato de suspensão prévia previsto no referido artigo 32 da Lei nº 9.430/1996, conforme o Acórdão nº 9101-003.586, de 09/05/2018, para o qual foi adotada a seguinte ementa:

IMUNIDADE. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. REQUISITOS. INOBSERVÂNCIA DO PROCEDIMENTO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE E ISENÇÃO ANTES DA

LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRIBUIÇÕES. NATUREZA MATERIAL DO VÍCIO.

Constatada a falta do Ato Declaratório Executivo de Suspensão da imunidade/isenção antes da lavratura do auto de infração, deve ser cancelada a exigência fiscal. Somente após o ato formal de suspensão da imunidade/isenção pela autoridade competente é que se abre ao auditor fiscal, que detém a prerrogativa de constituição do lançamento tributário, a possibilidade de lavrar o auto de infração. Tudo isso se aplica às contribuições. Essa espécie de vício possui natureza material.

Na espécie, a Administração Tributária lavrou o único ato de suspensão da imunidade/isenção previsto na legislação tributária, que é aquele exigido no artigo 32 da Lei nº 9.430/1996, conforme exigido na jurisprudência acima. O recorrente afirma que este ato de imunidade/isenção não é adequado para as contribuições, mas não aponta qual seria o ato correto, nos termos da legislação que entende incidente. Tal comportamento é compatível com o fato de que a legislação não exige o ato exigido pelo recorrente, conforme apontado acima.

Portanto, entendo que a alegação de nulidade em tela não possui fundamento legal, seja porque a legislação não exige a prévia emissão de ato de suspensão da imunidade/isenção das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, seja porque foi emitido o único ato de suspensão da imunidade/isenção previsto na legislação tributária.

2.3 DILIGÊNCIA FISCAL – INOVAÇÃO - NULIDADE

O recorrente inquina de nulidade a decisão recorrida, afirmando que a diligência fiscal realizada, a pedido da autoridade julgadora, teria complementado a auditoria fiscal, na medida em que a autoridade diligenciante teria excluído da base de cálculo as parcelas dedutíveis que haviam sido incluídas pela autoridade lançadora, conforme o seguinte excerto (fls. 6584):

51. Como se vê, a autoridade fiscal utilizou os Pareceres de Auditoria para obtenção da base de cálculo dos tributos, abatendo, inclusive, os descontos referentes aos cancelamentos no exercício de 2012. Desse modo, incontestado o fato que o ato praticado não se trata diligência fiscal, mas sim revisão do lançamento para retificação do critério quantitativo, no intuito de salvar o ato administrativo concernente ao lançamento.

52. Assim, como havia sido transcrito na Impugnação (item 1V.L), houve equívoco no lançamento quanto à apuração da base cálculo. Diante disso, tem-se que a Delegacia Regional de Julgamento, ao determinar a baixa do processo em diligência, não o fez com intuito de apurar mera irregularidade por ausência de juntada de documentos contábeis, mas sim com escopo de corrigir o vício material, tendo em vista que a própria Conselheira Relatora dispôs que tinha conhecimento dos documentos contábeis no despacho que ordenou a diligência (fls. 6.507), veja-se:

A resolução que converteu o julgamento em diligência tem o seguinte texto (fls. 6045):

Resolvem os membros da 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, com forte no ait. 18, caput, do Decreto nº 70.235/19721 (com redação conferida pela Lei nº 9.532/1997), para que a autoridade administrativa se manifeste em relação aos argumentos apresentados pela impugnante junto ao tópico IV.I da impugnação (fls. 5495 e seguintes).

Caso as conclusões apuradas pela fiscalização sejam divergentes daquelas alegadas pela impugnante, deverá ser reaberto o prazo para defesa.

Na hipótese de as razões da contribuinte serem acatadas - total ou parcialmente - pela unidade de origem, deverá ser juntada aos autos planilha de cálculos indicando os eventuais ajustes cabíveis à exigência fiscal.

Verifico que a resolução não determinou a complementação dos lançamentos tributários, pelo contrário, determinou que a autoridade fiscal averiguasse se o argumento trazido no item IV.I da impugnação possui fundamento fático e, em caso positivo, apontasse os correspondentes ajustes na base de cálculo.

O resultado da referida diligência está assim assentado (fls. 6058):

Considerando o conceito de receita bruta disposto no artigo 224 do Regulamento do Imposto de Renda, e em seu parágrafo único, informo que os valores relativos a devoluções e bolsas de estudos foram incluídos indevidamente na base de cálculo para a apuração dos tributos objeto do auto de infração 19515.720686/2017-33. Sendo assim, procedem as alegações apresentadas pelo contribuinte em sua impugnação.

Os valores de cancelamentos, devoluções e descontos incondicionais apresentados pelo contribuinte (conforme folha 5518 do processo) foram confrontados com a contabilidade e demonstrativos contábeis, e não foram identificadas divergências.

Logo tais valores devem ser excluídos da base de cálculo na apuração do referido crédito tributário.

Em síntese, a autoridade diligenciante verificou que a base de cálculo utilizada para os lançamentos tributários estava incluindo os valores de contas contábeis que não representam faturamento da entidade (devoluções e bolsas de estudo). Em consequência, a autoridade julgadora de primeira instância exonerou a correspondente parcela, conforme a planilha elaborada também no âmbito da referida diligência.

Verifico que os lançamentos tributários não foram alterados nem complementados no âmbito da diligência fiscal em tela. A autoridade diligenciante apenas prestou informações à autoridade julgadora e esta cumpriu o seu mister de julgar, exonerando em parte o crédito tributário exigido, conforme requerido pelo recorrente, nos termos do artigo 145, I, do CTN, *verbis*:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

Ainda nessa quadra, o recorrente afirma que a realização da referida diligência fiscal evidencia que os fatos gerados dos créditos tributários exigidos foram apontados de forma imprecisa nos lançamentos tributários, uma vez que todos os registros contábeis já estavam nos autos, à disposição da autoridade julgadora.

Entendo que tal ilação não prospera. O recorrente parte do princípio de que uma diligência fiscal tem o papel exclusivo de colher novas provas, mas tal limitação não existe, pois a autoridade julgadora pode requerer a manifestação da Administração Tributária sobre as provas já contidas nos autos, com a finalidade de averiguar algum aspecto levantado pelo recorrente em sua impugnação, como é o presente caso.

Assim, a afirmação do recorrente de que houve uma complementação dos lançamentos tributários não possui suporte fático e a correspondente alegação de nulidade deve ser afastada.

2.4 DECADÊNCIA – ARTIGO 150 DO CTN – ARTIGO 149 DO CTN

O recorrente afirma que as obrigações tributárias relativas aos fatos geradores ocorridos até novembro de 2012 já haviam sido atingidas pela decadência quando da ciência dos lançamentos tributários, ocorrida em 08/12/2017. Para tanto, propugna pela aplicação do artigo 150, §4º, do CTN. Ademais, considera que o relatório da diligência fiscal, requerida pela autoridade julgadora de primeira instância, configuraria novo lançamento tributário, nos termos do artigo 149 do CTN, o que implicaria a decadência das obrigações tributárias relativas aos fatos geradores ocorridos até julho de 2013. O recorrente sintetiza o seu pedido nos seguintes termos (fls 6609):

97. Sendo assim, resta demonstrada a necessidade de reforma do acórdão oburgado para fins de afastar a aplicação da regra de contagem trazida pelo artigo 173, inciso I, do CTN, o que culminará na aplicação do artigo 150, parágrafo quarto, do mesmo Diploma Tributário, sob dois viés: (i) reconhecimento da decadência no período de janeiro a novembro do exercício de 2012, considerando a data de intimação do lançamento fiscal em 8 de dezembro de 2017; e (ii) aplicação da decadência nas competências anteriores a julho/2013, em conformidade com a intimação do novo Relatório Fiscal datada de 6 de agosto de 2018.

Conforme já foi demonstrado no item anterior deste voto, os lançamentos tributários não foram alterados nem complementados no âmbito da diligência fiscal referida pelo recorrente. A autoridade diligenciante apenas prestou informações à autoridade julgadora e esta cumpriu o seu mister de julgar, exonerando em parte o crédito tributário exigido, conforme requerido pelo recorrente, nos termos do artigo 145, I, do CTN. Assim, afasto o argumento de decadência para os fatos geradores ocorridos até julho de 2013, devendo ser adotado como referência para a verificação da decadência a data da ciência dos lançamentos tributários.

A decisão recorrida, ao apreciar o argumento de decadência do impugnante, afirma que a regra a ser aplicada é aquela contida no artigo 173, I, do CTN, em razão de a fiscalização ter apontado o dolo do contribuinte. Por seu turno, o recorrente afirma que não agiu com dolo, pelo que a regra a ser aplicada seria aquela contida no artigo 150, §4º, do CTN.

Assim, a questão da decadência depende do deslinde da questão relativa ao dolo, a qual será resolvida mais adiante, quando for apreciada a questão relativa à qualificação da multa de ofício. Caso prevaleça o entendimento de que o contribuinte agiu com dolo, não haverá decadência, mas, caso seja afastado o dolo, será necessária a averiguação da aplicação do artigo 150, §4º, do CTN. Isto será feito de pronto.

A decisão recorrida também apreciou a possibilidade de aplicação do artigo 150, §4º, do CTN, e chegou ao entendimento de que, mesmo assim, não haveria a ocorrência de decadência, uma vez que o contribuinte não fez os pagamentos antecipados que dariam ensejo à homologação dos lançamentos.

Como se sabe, o artigo 150, §4º, do CTN, trata do lançamento tributário por homologação, o que ocorreria quando o contribuinte realiza o pagamento voluntário e antecipado do tributo devido, *verbis*:

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

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

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

Realizada essa atividade por parte do contribuinte, a Administração Tributária deve homologar o feito, resolvendo a obrigação tributária. Todavia, o §4º desse dispositivo prevê a homologação tácita do lançamento realizado pelo contribuinte, quando a Administração Tributária não o homologa expressamente. Essa homologação tácita tem natureza de uma decadência e é assim tratada pela doutrina e pela jurisprudência.

A decisão recorrida entendeu que sem o pagamento prévio não há o lançamento e, conseqüentemente, não pode haver a sua homologação tácita. Com isso, a regra de decadência a ser aplicada seria aquela contida no artigo 173, I, do CTN. Tal entendimento está de acordo com a jurisprudência vinculante do Superior Tribunal de Justiça, exteriorizada ao julgar o mérito do Recurso Especial nº 973.733/SC, na sistemática dos recursos repetitivos previsto no artigo 543-C do CPC.

Por sua vez, o recorrente afirma que houve o pagamento antecipado dos tributos, na forma de retenções na fonte, conforme os relatórios que aponta (fls. 5697). Todavia, a DRJ entendeu que as retenções na fonte não caracterizam pagamento para a finalidade de iniciar a contagem do prazo de decadência, conforme o seguinte excerto (fls. 6477):

Há ainda um segundo motivo que impõe a aplicação da regra prevista no art. 173, I, do CTN ao caso concreto: a contribuinte não promoveu nenhum pagamento relativamente aos tributos lançados de ofício no período abarcado pela fiscalização. A tese da impugnante de que eventuais retenções havidas pelas fontes pagadoras teriam o condão de "atrair" a incidência do disposto no art. 150, §1º, do CTN é improcedente, de vez que a norma refere pagamento antecipado realizado pelo próprio obrigado, o que inexistia no caso de tributo retido na fonte. A jurisprudência citada pela impugnante, vale registrar, diz respeito a imposto de renda retido na fonte pelo sujeito passivo na condição de responsável, que não é o caso dos autos.

Essa questão já foi bastante debatida no âmbito deste CARF. No que diz respeito ao IRRF, chegou-se ao entendimento de que este atrai a regra de decadência prevista no artigo 150, §4º, do CTN, conforme a Súmula CARF nº 138, *verbis*:

Súmula CARF nº 138

Imposto de renda retido na fonte incidente sobre receitas auferidas por pessoa jurídica, sujeitas a apuração trimestral ou anual, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN.

Entendo que a mesma regra deve valer para os demais tributos sujeitos a lançamento por homologação que sejam submetidos a recolhimento na fonte, como é o caso da retenção da CSLL, do PIS/PASEP e da COFINS em razão de pagamento realizado por entidade pública.

Na espécie, o recorrente aponta o relatório encontrado a partir das fls. 5700 como prova da existência dos alegados pagamentos. Todavia, apreciando tais documentos, verifico que não há pagamentos de PIS/PASEP e COFINS, somente há pagamentos de IRRF e CSRF. Ademais, tais pagamentos não são em benefício do recorrente, pois são pagamentos realizados pelo recorrente em benefício de terceiros, ou seja, não são pagamentos relativos às obrigações tributárias alcançadas pelos presentes lançamentos tributários. Portanto, o recorrente não logrou provar que houve o necessário pagamento antecipado dos tributos devidos.

Com isso, independentemente da existência de dolo, entendo que a regra de decadência a ser aplicada no presente caso é aquela contida no artigo 173, I, do CTN, pela qual todas as obrigações tributárias exigidas estavam sujeitas a lançamento de ofício quando os autos de infração foram comunicados ao recorrente.

2.5 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – IRPJ

O recorrente afirma que é uma instituição de ensino sem fins lucrativos e que, dessa forma, é alcançada pela imunidade tributária prevista no artigo 150, IV, “c”, da CF/88. Afirma, também, que possui Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS). Afirma, por fim, que atendeu aos requisitos legais para a fruição da sua imunidade tributária, pelo que a presente exigência tributária seria indevida. Transcreve-se trecho do recurso voluntário (fls. 6612):

106. Com base nessas questões, tem-se que em decorrência da natureza das atividades que a ora recorrente desenvolve, conferidos periodicamente pelos órgãos competentes, compreende-se que faz e fazia jus à imunidade do IRPJ, vez que cumpria os requisitos determinados na legislação competente. Lato que a desobriga do recolhimento do fadado tributo sobre quaisquer rendas, patrimônios e/ou "superávits" obtidos.

A acusação fiscal tem como fundamento a alegação de que a entidade não cumpriu os requisitos legais para a fruição da referida imunidade, apontando três fatos já relatados, mas que são transcritos aqui por questão de clareza (fls. 4668):

II - o pagamento de despesas com condomínio de imóvel residencial que integra o ativo imobilizado da FEBASP desde 2008, e que foi utilizado como moradia, até o final de 2015, para terceiros com grau de parentesco (sogros) com o diretor-presidente da Entidade (fls.3980/3982);

III - pagamentos no valor total de R\$ 4.397.364,55 (quatro milhões, trezentos e noventa e sete mil, trezentos e sessenta e quatro reais e cinquenta e cinco centavos) efetuados no período de 2012 a 2014, através de notas fiscais sequenciais, à empresa "AEEC Assessoria e consultoria Empresarial EIRELI", em nome de terceiro com grau de parentesco (genro) com o diretor-presidente da Entidade, sem empregados ou contribuintes individuais vinculados, e sem a apresentação de documentos comprobatórios da efetiva prestação de serviços (fls.3983/3984 e 3985/3987);

IV - pagamentos no valor total de R\$ 3.694.399,75 (três milhões, seiscentos e noventa e quatro mil, trezentos e noventa e nove reais e setenta e cinco centavos)

efetuados em 2013 e 2014, através de notas fiscais sequenciais, à empresa "EPIC - Escola para a Indústria Criativa EIRELI", em nome de terceiro com grau de parentesco (genro) com o diretor-presidente da Entidade e ex-empregado da Entidade, sem empregados ou contribuintes individuais vinculados, e sem a apresentação de documentos comprobatórios da efetiva prestação de serviços (fls.3988/3992).

Apesar da afirmação do recorrente de que cumpriu os requisitos legais, este não refuta as apontadas acusações, sequer as menciona. Trata-se, assim, de argumento genérico, incapaz de afastar a acusação objetivamente apontada pela fiscalização, pelo que não deve ser considerado.

2.6 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – CSLL

O recorrente afirma que é uma instituição de ensino sem fins lucrativos e que, dessa forma, é alcançada pela imunidade tributária prevista no artigo 195, §7º, da CF/88. Afirma, também, que possui atestados de que é entidade filantrópica, emitidos por várias entidades públicas, e que possui Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS). Afirma, por fim, que atendeu aos requisitos legais para a fruição da sua imunidade tributária, pelo que a presente exigência tributária seria indevida. Transcreve-se trecho do recurso voluntário (fls. 6615):

111. Ademais, sempre demonstrou se tratar de uma instituição que cumpre rigorosamente os preceitos legais impostos pela legislação aplicável, fazendo jus ao benefício fiscal da imunidade tributária previsto no artigo 195, parágrafo sétimo. Constituição da República. Sua qualidade de entidade beneficente é facilmente evidenciada por meio dos documentos colacionados (títulos, certificados, relatório de atividades, pareceres de auditoria) nos autos do processo administrativo-fiscal em espécie, que demonstram a importância do papel da ora recorrente na sociedade, atestando de vez a sua natureza de associação civil, sem fins lucrativos, e de assistência social, na área de educação, como demonstra o quadro abaixo:

[...]

115. Diante disso, ante o incontestado fato que a FEBASP ASSOCIAÇÃO CIVIL se trata de uma entidade de Utilidade Pública Federal. Estadual e Municipal até os dias atuais, pode-se concluir, conseqüentemente, que cumprira com os requisitos legais para o gozo da imunidade tributária previsto no artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição da República, pois que tais requisitos são o espelhamento da norma previsto no artigo 14 do CTN.

116. De tal modo, não são apenas os mencionados títulos de pública que comprovam que a entidade ora recorrente cumpre os requisitos para usufruir da benesse tributária constitucional. As diversas Certificações que detém a são imprescindíveis para comprovar o alegado.

[...]

123. Como se vê, a ora recorrente está blindada pelo benefício fiscal da imunidade tributária durante todo o período do fato gerador em discussão, tendo em vista que a obtenção do Certificado [CEBAS] comprova de forma incontestada que a FEBASP destinava todos os seus recursos para finalidade a qual foi criada, bem como não realiza a distribuição de nenhuma parcela de sua renda a qualquer um de seus dirigentes.

Mais uma vez, o recorrente fundamenta seu alegado cumprimento dos requisitos legais para a fruição da imunidade apenas no fato de possuir atestados e certificados, contudo, sem refutar as acusações fiscais, apontadas acima. Na verdade, sem sequer as mencionar. Trata-se, assim, de argumento genérico, incapaz de afastar a acusação objetivamente apontada pela fiscalização, pelo que não deve ser considerado.

2.7 ISENÇÃO TRIBUTÁRIA – IRPJ E CSLL

O recorrente afirma que é uma instituição de ensino sem fins lucrativos e que, dessa forma, é alcançada pela isenção tributária prevista no artigo 15 da Lei nº 9.532/1997, conforme o seguinte excerto (fls. 6628):

133. Ou seja, com a vigência da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, procedera o legislador com pontual alteração quanto às exigências a serem observadas pelas associações civis para gozarem da norma isentiva relativa ao IRPJ e à CSLL. Remanesceu a necessidade das entidades associativas prestarem os serviços para os quais foram constituídas, colocando estes à disposição de grupo de pessoas, não mais utilizando o termo "sem qualquer remuneração, mas sim. "sem fins lucrativos".

134. Desta feita, atualmente, para o gozo da benesse tributária isentiva relativa aos tributos IRPJ e CSLL, prevista na Lei nº 9.532, de 1997, cabe às associações civis observarem somente os seguintes regramentos: (i) prestar serviços em consonância com seu Estatuto Social originário; e (ii) dispor tais serviços grupo de pessoas, sem, contudo, buscar auferir lucros, caracterizando típico exercício de serviços realizados por entidades assistencialistas filantrópicas.

Ademais, o recorrente defende que a isenção em tela não se confunde com a imunidade constitucional já abordada acima e que os requisitos legais para a fruição de cada uma são distintos, conforme o seguinte excerto (fls. 6630):

140. Independente da atecnia cometida pelo legislador – pois, repita-se, não caberia à legislação ordinária estipular exigências não previstas em Lei Complementar para o gozo da imunidade tributária dos tributos federais, não parece haver qualquer lógica legislativa em estipular, aos mesmos entes, idênticos requisitos para o gozo da imunidade tributária mencionada e a benesse da isenção de IRPJ e CSLL, aqui debatida.

141. Isto porque, se fossem as exigências legais as mesmas, tanto para a imunidade dos tributos federais como para isenção de IRPJ e CSLL, qual o sentido de ter concedido o legislador esta última benesse tributária? Fazendo jus à imunidade, tão somente, restaria suficiente às associações civis assistenciais de educação esta concessão constitucional para não sofrerem as respectivas tributações dos impostos e contribuições federais, tornando-se totalmente inócua a letra da lei que confere as isenções tributárias, a estes mesmos entes, com relação ao IRPJ e CSLL.

142. O que se quer dizer é que se fosse, de fato, os mesmos requisitos legais tanto para o gozo da imunidade constitucional como para a isenção ao IRPJ e CSLL, não haveria qualquer razão de existir aludida isenção, uma vez que os entes fariam jus a não sofrerem a tributação daqueles tributos.

O artigo 15 da Lei nº 9.532/1997 tem a seguinte redação:

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido

instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

§1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e §3º e dos arts. 13 e 14.

Saliente-se que esse dispositivo adota, expressamente, as regras contidas no artigo 12, §2º, alíneas "a" a "e" e §3º, bem como nos artigos 13 e 14 da mesma lei, a seguir transcritos:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

[...]

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

[...]

§3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

[...]

Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.

Parágrafo único. Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996.

A leitura desses dispositivos legais permite concluir que a isenção em tela pode ser suspensa mediante o procedimento previsto no artigo 32 da Lei nº 9.430/1996, o que aconteceu na espécie. Tal suspensão é devida no caso de a entidade deixar de aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais, o que constitui a acusação fiscal em tela.

Portanto, entendo que o procedimento adotado pela fiscalização suspendeu não apenas as imunidades previstas nos artigos 150 e 195 da CF/88, suspendeu também a isenção prevista no artigo 15 da Lei nº 9.532/1997, pelo que afasto o presente argumento do recorrente.

2.8 CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP – NATUREZA JURÍDICA

O recorrente afirma que a contribuição para o PIS/PASEP tem natureza jurídica de contribuição social e, por isso, ela é alcançada pela imunidade determinada pelo artigo 195 da CF/88, o qual beneficiaria a entidade, conforme o seguinte excerto (fls. 6633):

149. Não obstante, apesar da contribuição para o PIS possuir destinação ao financiamento do programa seguro-desemprego e o abono anual, certo que seu produto está destinado ao financiamento de toda a Seguridade Social, fato a demonstrar sua evidente qualificação como Contribuição Social, inserida no contexto da norma imunizante estabelecida no artigo 195, parágrafo sétimo, da Constituição da República.

150. Diante disso, tem-se que malgrado as disposições previstas no Ato Declaratório Executivo (4.669/4.694), evidente que as razões lá expostas não afastaram a qualidade da ora recorrente de entidade beneficente, de natureza assistencial, que é claramente ratificada pelos incontestes documentos e títulos colacionados nos autos, conforme restou mencionado pelo quadro acima.

[...]

154. Portanto, haja vista que a ora recorrente se trata de entidade beneficente de assistência social, sem finalidade de lucro, em observância ao artigo 195, parágrafo 7º da Constituição da República, conclui-se que ela faz jus ao benefício fiscal atinente à imunidade tributária concernente às contribuições instituídas pela Lei Complementar nº 7, de 1970, motivo pelo qual o tributo não pode incidir, quer seja sobre a folha de salários, quer seja sobre o total do faturamento, devendo ser reformado o acórdão de primeira instância no presente ponto.

Verifico que não há nos autos qualquer afirmação contrária à natureza de contribuição social da contribuição para o PIS/PASEP, assim como não há qualquer afirmação contrária à natureza de entidade beneficente assistencial do recorrente. Contudo, conforme já foi relatado anteriormente, a imunidade/isenção tributária da entidade foi suspensa pelo período em que foi constatado que esta não atendeu às “exigências estabelecidas em lei” para a fruição desse benefício, como exige o citado §7º do artigo 195 da CF/88, *in fine*:

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

[...]

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

Em outras palavras, os lançamentos tributários não foram realizados por afastar a natureza jurídica da contribuição exigida ou a natureza jurídica da entidade, mas sim pelo fato de a entidade não ter cumprido os requisitos constitucionais e legais para a sua fruição.

Portanto, as afirmações do recorrente nesta quadra não controvertem o entendimento que fundamentou os lançamentos tributários, pelo que não devem ser considerados.

2.9 CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP – BASE DE CÁLCULO

O recorrente afirma que a contribuição para o PIS/PASEP foi exigida sobre o faturamento da entidade, quando o correto seria a sua incidência sobre a folha de pagamento, o que configuraria uma nulidade do lançamento tributário, conforme o seguinte excerto (fls. 6635):

156. Com previsão expressa, a Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, que dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, sobreveio a confirmação da base de cálculo a ser aplicada a tal contribuição, essa variante à Pessoa Jurídica contribuinte, da seguinte forma:

Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

II - pelas entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista e as fundações, com base na folha de salários;

III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas. (...) (grifos editados)

157. Deste modo, compreende-se por meio de toda legislação retrocitada, que não há divergência quanto à obrigação das instituições educacionais sem finalidade de lucro de recolherem a Contribuição Social destinada ao PIS e, de igual forma, nunca houve dúvida quanto à base de cálculo a ser utilizada para isso, as folhas de salários.

Conforme se verifica, o recorrente fundamenta a sua defesa no inciso II do artigo 2º da Lei nº 9.715/1998. Todavia, é lamentável constatar que esse dispositivo legal foi expressamente revogado pelo artigo 93 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

Na verdade, a base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP é o faturamento da entidade, nos termos do artigo 2º da Lei nº 9.718/1998, *verbis*:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

É certo que o artigo 13 da mesma Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, criou uma regra especial de incidência para as instituições de educação e de assistência social, pela qual a contribuição é calculada com base na folha de salários. Todavia, isso ocorre apenas quando a entidade está enquadrada no art. 12 da Lei nº 9.532/1997, *verbis*:

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

[...]

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

Na espécie, a entidade não se enquadra do referido grupo, uma vez que não atendeu aos requisitos legais contidos no mesmo artigo 12 da Lei nº 9.532/1997, conforme já apontado anteriormente nesse voto.

Com isso, entendo que o argumento do recorrente não possui suporte jurídico, pelo que deve ser afastado.

2.10 COFINS – BASE DE CÁLCULO

O recorrente afirma que a COFINS não poderia ser exigida a partir da suspensão de sua imunidade. Para tanto, afirma que era beneficiado pela isenção prevista no artigo 15 da mesma Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, em razão de ser uma instituição de ensino, conforme o seguinte excerto (fls. 6639):

165. Anota-se que apesar do benefício fiscal atinente à imunidade tributária, exaustivamente perquirido desde a primeira manifestação de impugnação ao lançamento fiscal, tem-se que a ora recorrente também faz jus ao benefício isencional contido no artigo 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 14 de agosto de 2001, passando a dispor em seu artigo 14 que em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o artigo 13 da mesma medida provisória, veja-se:

[...]

166. Como se vê, o enunciado prescritivo acima estabelece que as associações a que se refere o artigo 15 da Lei nº 9.532, de 1997, são isentas do recolhimento da COFINS. Deste modo, vez que o Ato Declaratório Executivo não descaracterizou a ora recorrente como associação civil, a qual tem como único intuito desenvolver as atividades educacionais para qual foi instituída, tem-se que a entidade faz jus à isenção, mormente porque este benefício deve ser interpretado de forma literal, nos termos que estabelece o artigo 111 do CTN.

A legislação citada tem a seguinte redação:

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

[...]

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

[...]

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

[...]

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

Na espécie, entendo que a entidade, apesar de ser uma instituição de ensino, não era beneficiária da isenção de COFINS, uma vez que não atendeu aos requisitos legais contidos no referido artigo 12 da Lei nº 9.532/1997, conforme já apontado anteriormente nesse voto.

Ao contrário do que defende o recorrente, a constatação das irregularidades que deram ensejo à suspensão da sua imunidade também tem o efeito de suspender a isenção ora requerida.

Com isso, entendo que o argumento do recorrente não possui suporte jurídico, pelo que deve ser afastado.

2.11 PROUNI – DESVINCULAÇÃO – FATOS ANTERIORES

O recorrente questiona as condições que levaram ao seu descredenciamento no PROUNI, dado pela lei nº 11.128/2005, pelo qual tinha direito a isenção tributária. Inicialmente, o recorrente propugna pela aplicação do artigo 173, I, do CTN (decadência) no sentido de impedir que o ato de suspensão da imunidade/isenção que lhe sobreveio não possa ser fundamentado em atos ocorridos além desse prazo decadencial, conforme o seguinte excerto (fls. 6647):

180. Portanto, inconteste a aplicação do artigo 173, Inciso I, do CTN, no caso em espécie, motivo pelo qual deve ser afastada a conclusão proferida no acórdão recorrido e, por consequência, aquela que fundamenta o Ato Declaratório Executivo. Assim, após restar superado qual artigo deve ser aplicado ao caso em espécie para aplicação do instituto da decadência, compreende-se que a autoridade fiscal não poderia ter afastado a norma de isenção em decorrência de fatos pretéritos com mais de 16 (dezesseis) anos, repita-se, situações táticas ocorridas em tempo pretérito superior ao referido período decadencial.

181. In casu, o Ato Declaratório Executivo nº 93, de 3 de novembro de 2017, que afastou o benefício fiscal concedido em virtude do ProUni, ratificou integralmente o disposto na Notificação Fiscal que teve como fundamento a existência de débitos previdenciários constituídos nos exercícios de 1995 a 2001, em decorrência da decisão proferida pelo Ministério da Educação que concluiu pela desvinculação do referido Programa, conforme sucintamente disposto abaixo:

[...]

182. Depreende-se que o benefício fiscal foi afastado

através com fundamento exclusivo da existência de débitos previdenciários anteriores ao exercício de 2001. Ou seja, certo que restou decaído o direito em afastar o benefício fiscal atinente à isenção, uma vez que caso este argumento fosse possível, somente poderia ter sido utilizada a ocorrência de situação fática até o exercício de 2012, nunca em data anterior, conforme demonstra o quadro cronológico a seguir colacionado:

[...]

183. Assim, tem-se que restou decaído o direito da autoridade fiscalizadora em afastar o benefício fiscal atinente ao ProUni, com base nos mencionados fatos, eis que havia se esvaído o lapso decadencial para constituição do fato jurídico.

Entendo que o recorrente causa uma confusão entre os fatos constatados pela fiscalização. Conforme já foi relatado, o recorrente foi excluído do PROUNI em maio de 2013, por ato do Ministério da Educação e Cultura (MEC), em razão de possuir débitos inscritos na Dívida Ativa da União. Essa situação devedora, embora tenha se iniciado no ano 2003, perdurou até o final do ano 2013. Assim, nos anos 2012 e 2013, alcançados pela fiscalização, a entidade possuía débitos para com a Fazenda Nacional. Este último fato foi um dos fundamentos do ato de

suspensão da imunidade/isenção realizado pela Administração Tributária, conforme o seguinte excerto (fls. 4681):

Portanto, considerando que o contribuinte foi desvinculado do Programa, pelo MEC, devido ao descumprimento do disposto no artigo 1º da Lei 11.128/2005, em 17/05/2013, conforme itens 5.2.1 a 5.2.4 da Notificação Fiscal, e considerando que a Entidade possuía débitos inscritos na Dívida Ativa, que permaneceram exigíveis no período de 10/1998 e de 02/2003 até 12/2013 (data da inclusão em parcelamento), conforme quadro demonstrativo do item 5.3.4 da Notificação (fls.3979), a Fiscalização corretamente concluiu que a Entidade não fez jus ao benefício da isenção prevista no artigo 8º da Lei 11.096/2005 desde a data de inscrição dos débitos na Dívida Ativa no período fiscalizado: 2012, 2013 e 2014.

Assim, não possui fundamento fático a afirmação do recorrente de que a suspensão da sua imunidade/isenção tem fundamento em fatos anteriores ao período de decadência, pelo que a presente reclamação não deve ser acolhida.

2.12 PROUNI – DESVINCULAÇÃO – PROCESSO MEC

O recorrente trouxe em sua impugnação a reclamação de nulidade dos lançamentos tributários, por cerceamento do direito de defesa, em razão de a fiscalização não ter juntado aos autos o inteiro teor do processo administrativo formalizado e conduzido pelo MEC cujo resultado foi a sua exclusão do PROUNI. A decisão de primeira instância refutou o alegado cerceamento da defesa e o recorrente vem agora reforçar a sua reclamação, afirmando que a fundamentação da suspensão/isenção em tela não coincide com a fundamentação do ato que o desvinculou do PROUNI, conforme o seguinte excerto (fls. 6651):

187. No presente caso, elenca-se que o Ato Declaratório Executivo (fls. 4.669/4.694) suscita que a ora recorrente foi desvinculada em virtude da violação do artigo 12 da Lei nº 11.128, de 2005, bem como em decorrência de possuir débitos inscritos em Dívida Ativa da União (DAU), que permaneceram exigíveis no período de 1998 a 2003, veja-se

[...]

188. Contudo, não é possível constatar o real motivo pelo qual ocorreu a desvinculação do ProUni, sendo, inclusive, necessário destacar que o argumento retrocitado não corresponde àquele utilizado pelo Ministério da Educação, situação esta suficiente para evidenciar a nulidade do ato administrativo.

Em seguida, o recorrente traz uma série de argumentos relacionados ao procedimento administração realizado pelo MEC.

Entendo que o presente processo administrativo não tem alcance sobre o procedimento realizado e sobre a decisão adotada pelo MEC. Por tal motivo, não existe a necessidade de transcrição daquele processo nos presentes autos, sem embargo da referência aos fatos que são relevantes ao presente feito. Na espécie, o único fato relevante nessa interrelação é a existência de débitos inscritos na Dívida Ativa da União nos anos 2012 e 2013, o que não foi refutado pelo recorrente, até agora.

Da mesma forma, tratando-se de processos autônomos, não é necessário que ambos tenham a mesma fundamentação. O que deve ser zelado aqui é a relação entre a conclusão a que chegou a Administração Tributária e a fundamentação por ela realizada, o que entendo estar isento de reparos.

Com isso, entendo não existir o alegado cerceamento de defesa no presente processo, pelo que a decisão ora combatida deve ser ratificada.

2.13 PROUNI – DESVINCULAÇÃO – EFEITOS - ONEROSIDADE

O recorrente afirma que a sua desvinculação do PROUNI se deu em maio de 2013, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2013. Todavia, os lançamentos tributários dizem respeito aos fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2012, ou seja, a fiscalização deu efeito retroativo a essa desvinculação, o que seria contrário à lei. O recorrente defende que a suspensão da isenção relativa ao PROUNI somente pode surtir efeitos a partir do exercício seguinte ao ato de desvinculação, em razão de seu caráter oneroso, conforme o seguinte excerto (fls. 6657):

206. Nada obstante aos argumentos aduzidos pela ora recorrente, impende registrar que a respectiva disposição não pode prevalecer, tendo em vista que incorre em latente violação ao disposto nos artigos 178 e 104, inciso III, do CTN, além do próprio conteúdo da norma que concedeu o benefício fiscal, nos termos do artigo 5º da Lei nº 11.096, de 2005.

207. O Ato Declaratório Executivo (fls. 4.669/4.694) responsável por suspender o benefício fiscal dispôs que a ora recorrente não faz jus à fruição nos exercícios de 2012, 2013 e 2014, uma vez que a sua desvinculação do Programa Universidade para Todos - ProUni se deu em 17 de maio de 2013.

208. Ocorre que o mencionado benefício não foi concedido de forma gratuita ao contribuinte, mas sim à título oneroso e por prazo determinado, sendo necessário para a instituição fazer jus realizar o fornecimento de inúmeras bolsas de estudos a alunos carentes, aumentando de forma significativa seus gastos, para em contrapartida receber a isenção dos tributos em discussão.

209. Deste modo, a rescisão da isenção concedida por prazo certo e de forma onerosa não pode ser realizada de forma imediata e com efeito retroativo, devendo respeitar o princípio da não surpresa assegurado ao contribuinte que despendeu esforços e numerários para ter direito ao mencionado benefício fiscal.

O referido artigo 104³ do CTN trata do princípio da anterioridade da legislação tributária, pelo qual a nova lei entra em vigor apenas no exercício seguinte a sua publicação. O também referido artigo 178⁴ permite que uma isenção seja revogada a qualquer tempo, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições.

Entendo que estas regras são aplicáveis quando o Estado toma a iniciativa de alterar a legislação tributária ou toma a iniciativa de revogar uma isenção. Todavia, este não é o caso da espécie, pois a o desligamento da entidade do PROUNI e a consequente suspensão da isenção da pessoa do contribuinte não se deu por uma alteração da política tributária, mas em razão do descumprimento das regras de isenção a que o contribuinte estava legalmente

³ Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

I - que instituem ou majoram tais impostos;

II - que definem novas hipóteses de incidência;

III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

⁴ Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

submetido. Em outras palavras, foi a entidade que deu causa à suspensão da isenção e os referidos dispositivos legais existem para limitar as iniciativas do Estado, no sentido de não trazer prejuízo desnecessário ao contribuinte, de forma que não há congruência entre o fato e a hipótese normativa, pelo que esses dispositivos legais não podem ser aplicado.

Todavia, a reclamação quanto ao alcance da suspensão da isenção é pertinente, embora em menor grau. Isso porque o ato do MEC que descredenciou a entidade do PROUNI tem efeito a partir de 1º de janeiro de 2013 (fls. 412) e a Administração Tributária excluiu essa isenção a partir de 1º de janeiro de 2012. A retroatividade do ato de exclusão está assim fundamentada (fls. 4669):

Cumprе ressaltar que a citada Instrução Normativa - IN nº 456/2004 foi revogada e substituída pela IN nº 1.394, de 12/09/2013, vigente até a presente data, e que estabelece nos artigos 12 e 13 :

Art. 12. A mantenedora deverá comprovar, ao final de cada ano-calendário, a quitação de tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), sob pena de desvinculação do Programa, sem prejuízo para os estudantes beneficiados e sem ônus para o Poder Público.

Art. 13. Caso a instituição seja desvinculada do Prouni, a suspensão da isenção dos tributos de que trata o art. 2º será a partir da data da ocorrência da falta que ensejar a suspensão, alcançando todo o período de apuração dos tributos.

Além disso, não é apenas a Instrução Normativa que prevê a competência fiscalizatória da Receita Federal e determina o termo inicial da suspensão da isenção prevista no art. 8º. A própria Lei 11.096/2005 estabelece no artigo 9º, parágrafo 2º:

Art. 9º O descumprimento das obrigações assumidas no termo de adesão sujeita a instituição às seguintes penalidades:

I - restabelecimento do número de bolsas a serem oferecidas gratuitamente, que será determinado, a cada processo seletivo, sempre que a instituição descumprir o percentual estabelecido no art. 5º desta Lei e que deverá ser suficiente para manter o percentual nele estabelecido, com acréscimo de 1/5 (um quinto);

II - desvinculação do Prouni, determinada em caso de reincidência, na hipótese de falta grave, conforme dispuser o regulamento, sem prejuízo para os estudantes beneficiados e sem ônus para o Poder Público.

§ 1º As penas previstas no caput deste artigo serão aplicadas pelo Ministério da Educação, nos termos do disposto em regulamento, após a instauração de procedimento administrativo, assegurado o contraditório e direito de defesa.

§ 2º Na hipótese do inciso II do caput deste artigo, a suspensão da isenção dos impostos e contribuições de que trata o art. 8º desta Lei terá como termo inicial a data de ocorrência da falta que deu causa à desvinculação do Prouni, aplicando-se o disposto nos arts. 32 e 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no que couber, (g.n.)

Conforme informado na Notificação Fiscal, o PROUNI foi instituído pela Lei 11.096/2005 e previu, em seu artigo 8º, que as instituições privadas de ensino superior que aderissem ao Programa teriam como contrapartida a isenção tributária (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS). O artigo 1º da Lei 11.128/2005 determina as condições para que a instituição possa aderir ao programa:

Art. 1º A adesão da instituição de ensino superior ao Programa Universidade para Todos - PROUNI, nos termos da Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005, dar-se-á por intermédio de sua mantenedora, e a isenção prevista no art. 8º dessa Lei será aplicada pelo prazo de vigência do termo de adesão, devendo a mantenedora comprovar, ao final de cada ano-calendário, a quitação de tributos e contribuições federais administrados pela Secretaria da Receita Federal, sob pena de desvinculação do Programa, sem prejuízo para os estudantes beneficiados e sem ônus para o Poder Público.

Portanto, considerando que o contribuinte foi desvinculado do Programa, pelo MEC, devido ao descumprimento do disposto no artigo 1º da Lei 11.128/2005, em 17/05/2013, conforme itens 5.2.1 a 5.2.4 da Notificação Fiscal, e considerando que a Entidade possuía débitos inscritos na Dívida Ativa, que permaneceram exigíveis no período de 10/1998 e de 02/2003 até 12/2013 (data da inclusão em parcelamento), conforme quadro demonstrativo do item 5.3.4 da Notificação (fls. 3979), a Fiscalização corretamente concluiu que a Entidade NÃO fez jus ao benefício da isenção prevista no artigo 8º da Lei 11.096/2005 desde a data de inscrição dos débitos na Dívida Ativa no período.

Em síntese, a fiscalização afirma que a entidade estava obrigada a comprovar, anualmente, a sua regularidade fiscal e que a irregularidade fiscal dá ensejo à suspensão da isenção a partir do momento em que surgiu a inadimplência.

Embora a fiscalização cite a Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.394, de 12/09/2013 e a questão aqui colocada está adstrita ao ano 2012, quando se verificou a retroação da suspensão da isenção para antes do ato de desvinculação do PROUNI, verifico que a mesma conclusão pode ser obtida a partir da IN SRF nº 456/2004, vigente em 2012. Transcrevo alguns dispositivos dessa norma:

Art. 1º A instituição privada de ensino superior, com fins lucrativos ou sem fins lucrativos não beneficente, que aderir ao Programa Universidade para Todos (Prouni) nos termos dos arts. 5º da Medida Provisória nº 213, de 2004, ficará isenta, no período de vigência do termo de adesão, das seguintes contribuições e imposto:

[...]

Art. 4º A prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária, bem assim a falta de emissão de notas fiscais, acarretarão à pessoa jurídica infratora a perda, no ano-calendário correspondente, ao benefício da isenção de que trata o art. 1º.

Parágrafo único. A concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal, relativo às contribuições e imposto de que trata o art. 1º, fica condicionada à comprovação pelo contribuinte, da regular quitação dos mesmos.

Art. 5º Caso a instituição seja desvinculada do Prouni, a suspensão da isenção das contribuições e do imposto de que trata o art. 1º dar-se-á a partir da data da ocorrência da falta que ensejar a suspensão, alcançando todo o período de apuração do imposto ou das contribuições.

§ 1º Quando for constatado que a instituição beneficiária da isenção não está observando os requisitos ou condições pertinentes à matéria ou previstos na legislação tributária, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração, suspensão, alcançando todo o período de apuração do imposto ou das contribuições.

Entendo que esta Instrução Normativa autoriza a suspensão da isenção a partir de 2012, uma vez que o a entidade possuía créditos tributários inscritos na Dívida Ativa da União durante todo esse ano (fls. 3945). A Lei nº 11.128/2005 autoriza esse entendimento, nos termos de seu artigo 1º, *verbis*:

Art. 1º A adesão da instituição de ensino superior ao Programa Universidade para Todos - PROUNI, nos termos da Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005, dar-se-á por intermédio de sua mantenedora, e a isenção prevista no art. 8º dessa Lei será aplicada pelo prazo de vigência do termo de adesão, devendo a mantenedora comprovar, ao final de cada ano-calendário, a quitação de tributos e contribuições federais administrados

pela Secretaria da Receita Federal, sob pena de desvinculação do Programa, sem prejuízo para os estudantes beneficiados e sem ônus para o Poder Público.

Todavia, a própria fiscalização informou que tais dívidas haviam sido incluídas em parcelamento em dezembro de 2013 (fls. 4681), data anterior à ciência dos autos de infração, ocorrida em dezembro de 2017. Nesse caso, entendo que a regularização da situação fiscal relativa a 2012 retira o impedimento para o usufruto do benefício, ainda que realizada posteriormente, da mesma forma como ocorre com o Pedido de Revisão de Ordem de Incentivos Fiscais (PERC), para o qual este CARF já pacificou seu entendimento nos termos da Súmula CARF nº 37.

Súmula CARF nº 37

Para fins de deferimento do Pedido de Revisão de Ordem de Incentivos Fiscais (PERC), a exigência de comprovação de regularidade fiscal deve se ater aos débitos existentes até a data de entrega da declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica na qual se deu a opção pelo incentivo, admitindo-se a prova da regularidade em qualquer momento do processo administrativo, independentemente da época em que tenha ocorrido a regularização, e inclusive mediante apresentação de certidão de regularidade posterior à data da opção.

Portanto, persiste justa causa para o afastamento da isenção relativa ao PROUNI apenas para os anos 2013 e 2014, período em que a entidade estava formalmente desvinculada desse programa.

Com isso, entendo que a isenção em tela deve ser mantida em relação aos fatos geradores ocorridos em 2012 de forma que devem ser exonerados os lançamentos tributários correspondentes.

2.14 IMÓVEL INSTITUCIONAL – DESVIO DE FINALIDADE

Conforme já relatado, um dos fundamentos para a suspensão da imunidade/isenção da entidade é a alegada utilização de imóvel institucional para a moradia de parentes do diretor-presidente da entidade, inclusive com o ônus das respectivas despesas com o condomínio (fls. 4689).

O recorrente combate essa acusação, inicialmente, afirmando que a única prova apontada pela fiscalização é a declaração unilateral da síndica do referido condomínio e esta não é hábil para afastar o benefício fiscal em tela pelas razões a seguir sintetizadas (fls. 6667): (i) o síndico não tem competência legal para prestar tal informação, nos termos do artigo 22 da lei nº 4.591/1994; (ii) a assinatura da referida declaração não foi autenticada em cartório; (iii) a declaração é confusa e contraditória, afirmando que o Sr. João de Oliveira residia no imóvel com a sua esposa, enquanto ficou comprovado que a sua esposa, Sra. Maria Leonilda reside em outra cidade; (iv) a síndica não possuía elementos para distinguir entre residentes e hóspedes; (v) o recorrente demonstrou que o apartamento permaneceu fechado desde o final de 2015; (vi) a decisão recorrida não contestou as provas apresentadas em relação à declaração do imposto de renda; (vii) a decisão recorrida não considerou a diferença entre a residência da pessoa natural, o domicílio legal e o domicílio tributário desta; (viii) o fato de o nome do Sr. João de Oliveira constar dos boletos bancários da taxa condominial é devida ao fato de este ser empregado da entidade e ter a atribuição de administrar o referido imóvel; (ix) o recorrente apresentou a declaração de várias pessoas informando que o imóvel foi utilizado, nesse período, para a acomodação de funcionários e participantes de eventos promovidos pela entidade, que o Sr. João de Oliveira era empregado da entidade, exercendo a função de revisor de textos, que o Sr. João

de Oliveira residia em outro endereço e outros fatos; (x) a entidade já foi objeto de acusação fiscal de desvio de finalidade de sua atividade em razão de possuir este imóvel residencial, mas que a decisão administrativa foi no sentido de afastar essa acusação.

A declaração da referida síndica encontra-se nas fls. 555 e tem o seguinte conteúdo:

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.

Além disso, a fiscalização constatou que a taxa condominial era paga, registrada e arquivada na entidade, embora todos os boletos serem entregues aos cuidados de João de Oliveira (fls. 421).

Por fim, a fiscalização constatou que o Sr. João de Oliveira estava com noventa anos e estava cadastrado no CPF com o endereço do imóvel institucional em tela.

Os documentos apontados pelo recorrente foram apresentados à fiscalização antes mesmo da emissão do ato de suspensão da imunidade/isenção (fls. 4685). Contrapondo os argumentos contidos no recurso voluntário e os argumentos apresentados pela Administração Tributária, entendo que as evidências trazidas aos autos provam que o Sr. João de Oliveira residia no referido imóvel. Para tanto, é relevante o fato de ele mesmo ter declarado isso ao Fisco, sensibilizando o seu cadastro no CPF. Tal fato é confirmado pela síndica do prédio e evidenciado pelos boletos da taxa condominial a ele entregues.

As provas apresentadas pelo recorrente para refutar tal fato são incongruentes e até contraditórias. O recorrente tenta desacreditar o testemunho da síndica afirmando que a esposa do Sr. João de Oliveira residia na cidade de Carlópolis-PR, dando a entender que ela não poderia residir naquele imóvel, mas isso não impede que este resida em São Paulo com outra mulher. O recorrente afirma que o Sr. João de Oliveira adquiriu um imóvel em Carlópolis, onde teria fixado residência junto de sua esposa. Mas isso é contraditório com as várias declarações de que ele foi contratado pela entidade e prestava a ela o serviço de revisão de textos, além de administrar o imóvel da entidade. Por fim, apesar de um comprovante de endereço não poder ser chamado de “prova diabólica”, a única evidência apresentada para comprovar o endereço do Sr. João de Oliveira é uma declaração do seu neto, afirmando que este residia com ele, em São Paulo, no bairro Cidade das Monções.

Em síntese, temos a declaração da síndica, o cadastro no CPF e os boletos do condomínio indicando que o Sr. João de Oliveira residia no referido imóvel institucional contra uma única declaração de seu neto afirmando que este morava com o declarante.

Sopesando as provas apresentadas, entendo que o Sr. João de Oliveira residia no referido imóvel institucional, às expensas da entidade autuada, inclusive em relação ao pagamento das taxas condominiais. Considerando que este senhor era sogro do diretor presidente da entidade, entendo que ficou caracterizado o desvio de finalidade dos recursos dessa instituição, o que dá ensejo à suspensão da imunidade/isenção. Ressalte-se que o processo administrativo apontado pelo recorrente trata da adequação de a entidade beneficiada adquirir um imóvel residencial, o que difere do presente processo, em que a entidade beneficiada aplicou recursos próprios para pagar a taxa de condomínio do sogro do diretor presidente, além de ceder graciosamente o usufruto do imóvel.

2.15 PAGAMENTO DE SERVIÇOS – AEEC - DESVIO DE FINALIDADE

Conforme já relatado, um outro fundamento para a suspensão da imunidade/isenção da entidade são os pagamentos realizados para a empresa AEEC Assessoria e Consultoria Empresarial Eirele ME, cujo único sócio, Sr. Carmine Avena Júnior, era genro do diretor-presidente da entidade. Essa empresa não possuía empregados e o seu endereço era o mesmo da residência do único sócio. A empresa emitiu notas fiscais sequenciais de prestação de serviços para a entidade, a única exceção foi a emissão de uma nota fiscal para a empresa Duarte & Thaumaturgo Sociedade de Advogados, que também prestava serviços à FEBASP (fls. 4687).

A fiscalização intimou a entidade e a empresa prestadora para que comprovassem a efetiva realização dos serviços. Os documentos apresentados foram considerados insuficientes pela fiscalização, uma vez que estes seriam uma produção da própria entidade e não da prestadora de serviços.

O recorrente combate essa acusação afirmando que os documentos apresentados são suficientes para provar a efetividade dos serviços prestados. O recorrente sintetiza os documentos apresentados na seguinte tabela (fls. 6720):

Objetos dos contratos celebrados entre FEBASP e AEEC dentro do período de fiscalização, entre 2011 e 2015	Documentos que comprovam a efetiva prestação dos serviços objeto dos contratos celebrados entre FEBASP e AEEC
Prestação de serviços profissionais atinentes à preparação de documentos e serviços para embasar futura cobrança extrajudiciais de alunos inadimplentes - Instrumento celebrado em 03 de janeiro de 2011, e que possui aditivo contratual celebrado em 23 de fevereiro de 2013.	(i) Contratos celebrados entre as partes - fls. 564/573; (ii) Notas fiscais dos serviços contratados - fls. 574/825; (iii) Descrição dos débitos existentes - fls. 828/892; (iv) Rol de alunos que sofreram cobrança extrajudiciais - fls. 893/909; (v) Rol de alunos que procederam com acordos extrajudiciais - fls. 972/935 (v) Confissões de dívida e Notas Promissória - fls. 937/3.274
Prestação de Serviços de apoio administrativo em geral - Instrumento celebrado em 3 de janeiro de 2011, e que possui aditivo contratual celebrado em 23 de fevereiro de 2013.	Comunicados Internos enviados pelos diversos setores administrativos da IES - fls. 3.277/3.744
Prestação de serviços de assessoria, orientação, pesquisas e soluções para demandas administrativas, abrangendo reuniões periódicas no Conselho Jurídico - Instrumento celebrado em 22 de maio de 2011.	(i) Comunicados Internos Jurídicos - fls. 3.277/3.744; (ii) Cópia da agenda eletrônica do sócio Sr. Carmine Avena Júnior, que comprova a realização de reuniões periódicas com o Conselho Jurídico da Entidade - (Doc Comprobatorios0001);

Prestação de serviços de consultoria e assessoria em geral - Instrumento celebrado em 20 de junho de 2012.	E-mails enviados pelo Sr. Carmine Avena Júnior a diversas instituições bancárias, atuando em favor dos interesses da FEBASP - fls. 4.595/4.603
--	--

Apreciando as evidências apresentadas pela fiscalização e pelo recorrente, chego à conclusão de que o Sr. Carmine Avena Júnior realizou atividades no âmbito da entidade, mas essas atividades não têm a natureza de uma prestação de serviços de terceiro, mas sim de uma direção da própria entidade. Os documentos apresentados evidenciam que o Sr. Carmine Avena Júnior era um executivo, tomando decisões em nome da entidade, e não um terceiro prestando assessoria.

Por exemplo, nos documentos de fls. 4595, o Sr. Carmine Avena Júnior é consultado por uma instituição financeira para aprovar empréstimo em nome da entidade. No documento de fls. 4599, o Sr. Carmine Avena Júnior é consultado por instituição financeira para aprovar uma série de medidas no sentido de viabilizar novo empreendimento da entidade. Na sua agenda de fls. 6716 estão marcadas reuniões não apenas com o conselho jurídico da entidade, mas também para com os administradores, para deliberar sobre os mais variados temas, como a abertura de comissão de inquérito, impugnação fiscal, abertura de processo seletivo, contratação de serviços etc.

Por outro lado, as atividades operacionais que estariam englobadas nos serviços supostamente contratados são executadas por pessoal da própria entidade, como nos acordos extrajudiciais (p.e. fls. 944)

Com isso, entendo que os pagamentos realizados, que somam R\$ 4.397.364,55 em três anos, não são o preço pela prestação de serviços de assessoria, mas sim a remuneração a um dirigente da entidade. Tal remuneração, que atinge a média mensal de R\$ 122.149,00, está muito acima do valor típico e, por isso, foi dissimulada na forma de pagamentos por prestação de serviços. Assim, entendo que ficou caracterizado o desvio de finalidade dos recursos dessa instituição, o que dá ensejo à suspensão da imunidade/isenção.

2.16 PAGAMENTO DE SERVIÇOS – EPIC - DESVIO DE FINALIDADE

Conforme já relatado, o último fundamento para a suspensão da imunidade/isenção da entidade são os pagamentos realizados para a empresa EPIC Escola para a Indústria Criativa Eirele cujo único sócio, Sr. Caio Anastasi Martins, era genro do diretor-presidente da entidade. Essa empresa não possuía empregados e o seu endereço inicial era o mesmo de um imóvel da entidade, sendo depois alterado para o endereço residencial do seu sócio. A empresa emitiu notas fiscais sequenciais de prestação de serviços para a entidade, única tomadora de serviços dessa empresa. O Sr. Caio Anastasi Martins era registrado como empregado da entidade, como assistente administrativo (cargo de confiança), entre março de 2012 e janeiro de 2013 (fls. 3943). O primeiro contrato entre a EPIC e a FEBASP foi assinado em janeiro de 2013 (fls. 3751).

A fiscalização intimou a entidade e a empresa prestadora para que comprovassem a efetiva realização dos serviços. Os documentos apresentados foram considerados insuficientes pela fiscalização, uma vez que muitos deles não estavam assinados ou não tinham conteúdo hábil para correlacionar a empresa com a atividade demonstrada.

O recorrente combate essa acusação afirmando que os documentos apresentados são suficientes para provar a efetividade dos serviços prestados. O recorrente sintetiza os documentos apresentados na seguinte tabela (fls. 6723):

DESCRIÇÃO	(FLS.)	VALOR PROBATÓRIO
Contrato de 1º de janeiro de 2013	3.750/3.751	Objeto: A CONTRATANTE contrata os serviços profissionais da contratada para administração, captação, divulgação, e publicidade do CURSOS LIVRES BELAS ARTES, e ainda, o treinamento e desenvolvimento em serviços educacionais, eletrônica, abrangendo reuniões periódicas, análise e estratégia dos trabalhos desenvolvidos nessa área por outros profissionais por ela contratados, inclusive, a elaboração de estudos e pareceres sobre temas de interesse da contratante.
Títulos e certificados do Sr. Caio Anastasi Martins	4.604/4.607	Documentos que atestam a qualificação técnica, expertise e know-how necessários para o incremento do projeto solicitado pelo Sr. Caio sócio da empresa EPIC.
Solicitação de Reunião	5.036	Requerimento encaminhando pelo Pró-Reitor Administrativo da Instituição de Ensino - Sr. Francisco Carlos Tadeu Starke Rodrigues, solicitando uma reunião no dia 8 de fevereiro de 2013, com a presença do sócio da prestadora de serviços EPIC e dirigentes da entidade, para dar início ao projeto contratado.
Ata da Reunião 1	5.028	Mensagem e ata que atesta a realização da reunião em 15 de fevereiro de 2013.
Mensagem encaminhada ao Dr. Presidente da FEBASP	5.037	Mensagem encaminhada pelo sócio da empresa EPIC, Sr. Caio Anastasi Martins, em 15 de fevereiro de 2013, com a ata da reunião, a qual descreve o que restou decidido para dar início na execução do projeto
Documento informativo da Reunião	3.814/3.818	Documento informativo das considerações apresentadas pelo sócio da empresa EPIC aos colaboradores da FEBASP, dispondo o modos operandi do projeto requisitado.
Notas fiscais	3.762/3.831	Notas fiscais emitidas pela EPIC decorrente da prestação do serviço realizado.
Mensagem eletrônica do Pró-reitor Administrativo	5.028	Mensagem eletrônica do Pró-Reitor Administrativo da Instituição de Ensino aos mesmos colaboradores presentes na primeira reunião realizada, para novamente participarem da reunião datada em 23 de abril e 2013.
Ata da Reunião 2	5.029	Ata da Reunião, dispondo sobre os temas tratados para execução dos trabalhos contratados em 23 de abril e ; 2013.
Ata da Reunião 3	5.033/035	Ata da Reunião, dispondo sobre os temas tratados para execução dos trabalhos contratados em 23 de junho e 2013.
Reunião para apresentação de projeto final	3.819/3.965	Reunião em 28 de outubro de 2013, na qual a prestadora de serviços contratada EPIC, por intermédio de seu sócio Sr. Caio Anastasi Martins, apresentou ao Diretor-Presidente e aos demais participantes, o Projeto Final do Estudo de Ampliação para Cursos Livres e Extensão.
Ata da Reunião 4	5.068	Ata da reunião para apresentação de projeto final.
Mensagens eletrônicas	5.069/5.106	Mensagens eletrônicas trocadas pelo sócio da empresa EPIC com membros da ora recorrente, bem como realização de reuniões ocorridas entre o período de janeiro a dezembro de 2013.

Declarações assinadas pela pró-Reitor	5.107/5.109	Declarações devidamente assinadas do Pró-Reitor Administrativo da FEBASP, de sua Gerente de Cursos Livres e de seu Coordenador de Vestibular que atestam, além da realização dos serviços contratados por parte da EPIC, que foram realizados encontros e reuniões semanais para discussão e análise das etapas do projeto, com a ressalva, inclusive, que com a implementação deste, fora possível obter resultado financeiro de 30% (trinta por cento) superior se comparado ao faturamento do ano anterior.
Documento de Evolução das Receitas de Cursos Livres	5.110/5.111	Documento intitulado Evolução das Receitas de Cursos Livres que atesta por meio de dados gráficos um comparativo entre o faturamento da entidade com seus Cursos Livres de 2012 a 2013, a qual demonstra que nesse último ano os cursos superaram 30% (trinta por cento) do faturamento do ano de 2012, demonstrando o resultado do trabalho prestado pela EPIC - por intermédio de seu sócio Sr. Caio Anastasi Martins.
Convite ao Sr. Caio Anastasi para representar a FEBASP	5.112	Convite ao Sr. Caio Anastasi Martins para participação na Convenção Anual da IFA - International Franchising Association, para representação da FEBASP, no intuito de ampliar o projeto de cursos livres.
Contrato Particular de prestação de serviços celebrado em 1o de abril de 2014	3.752/3.753	A CONTRATANTE contrata os serviços profissionais da CONTRATADA para PLANEJAMENTO, TREINAMENTO, ESTRATÉGIAS, NEGOCIAÇÃO DE MÍDIAS SOCIAIS E E-COMMERCE.
Documento informando a necessidade da contratação	5.114	Documento enviado pelo Sócio da EPIC, dispondo que a FEBASB não se utilizava, da forma devida, dos serviços de tecnologia existentes para aprimorar seus processos internos e os serviços educacionais e culturais prestados.
Mensagem eletrônica	5.115	Mensagem eletrônica destinada ao Pró-Reitor Administrativo da ora recorrente, Sr. Francisco Carlos Tadeu Starke Rodrigues, requerendo a outorga do dirigente da entidade para, após proceder com a sua necessária análise técnico-financeira, formalizar um instrumento particular de prestação de serviços e dar início aos seus respectivos trabalhos.
Mensagens eletrônicas que afirmam a prestação do serviço;	5.116/5.126	Mensagens eletrônicas referentes aos e-mails trocados entre o sócio da empresa EPIC, Sr. Caio Anastasi Martins, e diversos colaboradores da instituição, capazes de atestar que a prestação dos serviços no tocante ao processo de captação de alunos por intermédio de ferramentas tecnológicas, o denominado E-commerce educacional.
Documentos que atestam a criação de novos cursos;	5.127/5.130	Documentos que atestam a criação de novos cursos de tecnologia ofertados pela FEBASP em virtude dos serviços prestados pela EPIC.
E-mails referentes a reuniões de planejamento;	5.074	E-mails que comprovam a realização de reuniões referentes a planejamento, estratégias e negociação para a captação de alunos.
Plano de Negócio da EPIC	3.886/3.897	Plano de Negócio: Mimetizando a Lógica de E-Commerce para o Centro Universitário Belas Artes de São Paulo.

Apreciando as evidências apresentadas pela fiscalização e pelo recorrente, chego à conclusão de que o Sr. Caio Anastasi Martins realizou atividades no âmbito da entidade, voltadas para a criação de cursos livres (Ensino à Distância – EAD, franquias e parcerias) relacionados à atividade educacional da entidade. Todavia, essas atividades não têm a natureza de uma prestação de serviços de terceiro, mas sim de uma direção da própria entidade. Os documentos apresentados evidenciam que o Sr. Caio Anastasi Martins era um executivo, gerenciando o novo projeto da entidade, e não um terceiro prestando assessoria.

Por exemplo, todas as comunicações do Sr. Caio Anastasi Martins eram feitas usando o correio eletrônico institucional da entidade, era o Sr. Caio Anastasi Martins que preparava as atas das reuniões voltadas para o novo projeto, era o Sr. Caio Anastasi Martins que acompanhava o desempenho da unidade piloto do projeto, quando se identificava como “Diretor de Negócios” ao lado do logo da entidade (fls. 5051 e seguintes).

Considero relevante o fato de o Sr. Caio Anastasi Martins continuar gerenciando o projeto em setembro de 2017 (fls. 5029), apesar de o contrato com a EPIC, para essa finalidade, ter validade apenas até 31/12/2013 (3750).

Com isso, entendo que os pagamentos realizados, que somam R\$ 3.694.399,75 em dois anos, não são o preço pela prestação de serviços de assessoria, mas sim a remuneração a um dirigente da entidade. Tal remuneração, que atinge a média mensal de R\$ 153.933,32, está muito acima do valor típico e, por isso, foi dissimulada na forma de pagamentos por prestação de serviços. Assim, entendo que ficou caracterizado o desvio de finalidade dos recursos dessa instituição, o que dá ensejo à suspensão da imunidade/isenção.

2.17 QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Os tributos apurados pela fiscalização estão sendo exigidos acompanhados de multa de ofício qualificada. A leitura do referido termo de verificação fiscal (fls. 5154) permite verificar todo o mecanismo das infrações imputadas. A qualificação da multa de ofício está assim fundamentada (fls. 5167):

10.5. Considerando que o contribuinte deixou de atender aos requisitos legais exigidos para usufruir da imunidade tributária no período compreendido no procedimento de fiscalização 08.1.90.00-2016-00791-2, o mesmo não poderia ter se declarado entidade imune. Ao se declarar imune, impediu o conhecimento da ocorrência de fatos geradores das obrigações tributárias por parte da autoridade fazendária, sendo tal ato enquadrado no disposto no inciso I do artigo 71 da Lei no 4.502/1964.

Entendo que a declaração inexata apontada pela fiscalização faz parte do *iter criminis* da infração tributária, não podendo ser utilizado como fundamento para a qualificação da multa de ofício. Este CARF já pacificou o entendimento de que a fiscalização, quando exige multa de ofício qualificada, deve apontar não apenas os atos que caracterizam a infração tributária, mas também os atos que caracterizam o dolo do contribuinte, conforme a Súmula CARF nº 14, *verbis*:

Súmula CARF nº 14

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

A DRJ decidiu por manter a qualificação da multa de ofício por entender que a entidade destinou ilegalmente parte de seus recursos para três pessoas físicas, dissimulando essa destinação por meio de contratos de prestação de serviços e de trabalho (fls. 6507):

Conforme analisado anteriormente, junto ao tópico "Do direito à imunidade e à isenção - da subsunção dos fatos à hipótese normativa prevista no art. 14, I e II, do CTN", entendeu-se junto ao presente voto que os elementos de prova presentes aos

autos evidenciam não apenas o desatendimento ao disposto no art. 14, I e II, do CTN, mas principalmente a prática de atos dolosos tendentes a dissimular as verdadeiras razões que circunscreveram os benefícios conferidos a João de Oliveira, Carmine Avena Júnior e Caio Anastasi Martins. Esses atos foram praticados com o intuito de fazer aparentar o atendimento aos requisitos normativos atinentes à imunidade e isenções tributárias, reduzindo ilicitamente os valores devidos à Fazenda Pública. Ou seja, ao contrário do que alega a contribuinte, esse conjunto de fatos subsumem-se às hipóteses normativas de sonegação e fraude contidas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964 e justificam a aplicação da multa qualificada de 150%.

Apesar de concordar com esse entendimento, verifico que ele não foi apontado pela fiscalização como fundamento para a exacerbação da multa de ofício. A lide está circunscrita pela acusação da fiscalização e pela defesa do contribuinte, não sendo lícito ao julgador acrescentar novos elementos de acusação ou de defesa, salvo nos casos amparados pela legislação.

Com isso, voto por exonerar a qualificação da multa de ofício.

2.18 ADDENDUM EM CONSIDERAÇÃO AOS DEBATES NO COLEGIADO

O voto acima foi apresentado ao colegiado e restou vencido, quando foi decidido que as exigências das contribuições sociais deveriam ser exoneradas. O fundamento dessa decisão foi a ausência de ato declaratório de suspensão em relação a esses tributos, em outras palavras, o ato declaratório realizado apontava apenas o IRPJ e, assim, alcançou apenas o IRPJ.

Nessa quadra, quero focalizar os aspectos do meu voto em relação a essa exigência formal, que fundamentou a decisão do colegiado.

Primeiramente, não existe qualquer lei que determine a emissão de ato formal para suspender a imunidade/isenção das contribuições sociais. Pelo contrário, o artigo 32 da Lei nº 12.101/2009 determina, expressamente, a suspensão “automática” da imunidade/isenção em tela, *verbis*:

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

§ 1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

Acrescento a determinação do artigo 6º da Lei nº 7.689/1988, que remete a administração da CSLL à legislação do IRPJ, *verbis*:

Art. 6º A administração e fiscalização da contribuição social de que trata esta lei compete à Secretaria da Receita Federal.

Parágrafo único. Aplicam-se à contribuição social, no que couber, as disposições da legislação do imposto de renda referente à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo.

Portanto, ao se exigir um ato declaratório específico para as contribuições, mormente a CSLL, o colegiado está criando requisito que fere o ordenamento jurídico tributário. Isso também é verdade quanto aos princípios que informam o sistema tributário nacional, pois

vulnera o princípio da legalidade, o princípio do formalismo moderado e o princípio da verdade material.

Saliente-se que não houve qualquer risco ao princípio da ampla defesa, pois a instituição gozou da oportunidade de se defender previamente a qualquer decisão da Administração Tributária e está em curso o presente contencioso administrativo para ela de defender da decisão que afastou a imunidade/isenção em tela.

Saliento, ainda, que essa decisão contraria o entendimento pacífico da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a qual entende que o ato declaratório previsto no artigo 32 da Lei nº 9.430/1996 alcança também as contribuições, conforme o Acórdão nº 9101-003.586, de 09/05/2018, para o qual foi adotada a seguinte ementa:

IMUNIDADE. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. REQUISITOS. INOBSERVÂNCIA DO PROCEDIMENTO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE E ISENÇÃO ANTES DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRIBUIÇÕES. NATUREZA MATERIAL DO VÍCIO.

Constatada a falta do Ato Declaratório Executivo de Suspensão da imunidade/isenção antes da lavratura do auto de infração, deve ser cancelada a exigência fiscal. Somente após o ato formal de suspensão da imunidade/isenção pela autoridade competente é que se abre ao auditor fiscal, que detém a prerrogativa de constituição do lançamento tributário, a possibilidade de lavrar o auto de infração. Tudo isso se aplica às contribuições. Essa espécie de vício possui natureza material.

Portanto, mesmo considerando os argumentos trazidos nos debates, ratifico o meu entendimento no sentido de que o procedimento previsto no artigo 32 da Lei nº 9.430/1996, alcança não apenas o IRPJ, mas também a CSSL, a contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS.

3 Conclusão

Diante das razões acima expostas, voto por negar provimento ao recurso de ofício e por dar parcial provimento ao recurso voluntário para exonerar as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos em 2012 e para exonerar a qualificação da multa de ofício, fazendo-a retornar ao patamar ordinário de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque

Voto Vencedor

Conselheira Gisele Barra Bossa.

1. Em que pesem os argumentos apresentados pelo Colega Relator, peço vênha, para, respeitosamente, divergir de seu voto para fins de exonerar as exigências relativas às contribuições (CSLL, PIS e COFINS) referentes aos fatos geradores ocorridos em 2013 e 2014. Vamos às razões trazidas por esse E. Colegiado.

2. Inicialmente, cumpre consignar que o fundamento central da decisão foi a ausência de ato declaratório de suspensão da **isenção** em relação a essas contribuições e, por consequência, restou evidenciado que os respectivos lançamentos carecem de fundamentação legal para sua constituição.

3. Conforme conclusão do parecer (fls. 4.669/4.694), o Ato Declaratório Executivo suspendeu a **imunidade tributária**, de forma a alcançar apenas o IRPJ, nos termos do **artigo 32 da Lei nº 9.430, de 1996**:

CONCLUSÃO

Em face do exposto, no exercício das competências atribuídas pelo Regimento Interno da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203 de 14/05/2012, considerando os termos da Notificação Fiscal e tudo o mais que nos autos constam, decido pela expedição do **ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO** suspensivo do benefício da **IMUNIDADE TRIBUTÁRIA** da FEBASP Associação Civil, nos anos de 2012, 2013 e 2014, nos termos do § 3º do artigo 32 da Lei 9.430/1996.

(Assinado Digitalmente)

Rosa Maria Saraiva Teixeira

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Delegado Adjunto da DEFIS SP



DELEGACIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE FISCALIZAÇÃO EM SÃO PAULO

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº 93, DE 3 DE NOVEMBRO DE 2017

Declara a suspensão da imunidade tributária, no período de janeiro/2012 a dezembro/2014.

A DELEGADA DA DELEGACIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE FISCALIZAÇÃO EM SÃO PAULO, no uso das atribuições que lhe são conferidas pelo artigo 227 e artigo 306 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, e com base no artigo 32 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, artigos 9º e 14 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e artigo 123 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 e tendo em vista o que consta no processo administrativo nº 19515.720686/2017-33.

Art. 1º Declara a suspensão da imunidade tributária de FEBASP ASSOCIAÇÃO CIVIL, CNPJ: 62.294.053/0001-10, no período de 01/01/2012 a 31/12/2014, por inobservância ao disposto no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal de 1988, artigo 14 do Código Tributário, e demais normas tributárias pertinentes à matéria.

4. Não há dúvidas de que o Ato Declaratório supra suspendeu a imunidade tributária apenas no tocante aos impostos cuja competência negativa resta disposta no artigo 150, inciso IV, alínea “c”, da Constituição República.

5. A norma de competência utilizada como fundamento de validade para constituição dos créditos tributários em discussão estabelece apenas sobre o benefício fiscal concernente aos impostos incidentes sobre o patrimônio, renda e serviços, não fazendo qualquer menção às contribuições sociais, cuja norma imunizante restou regulada pelo artigo 195, parágrafo sétimo, da Constituição da República.

6. Portanto, incontestemente a falta de fundamentação legal para o lançamento fiscal dos mencionados tributos no caso em questão.

7. Mas não é só. Esse colegiado já se manifestou em casos análogos no sentido de ser requisito obrigatório a expedição de ato declaratório executivo de suspensão de isenção para as contribuições. Confira-se a ementa e parte dispositiva do r. Acórdão nº 1201-002.354, de Relatoria do Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, sessão de 15/08/2018:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2011

[...]

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE. INAPLICABILIDADE ÀS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NECESSÁRIO ATO DE SUSPENSÃO DE ISENÇÃO. CORREÇÃO POR SIMPLES DESPACHO DO DELEGADO DA RECEITA FEDERAL. IMPOSSIBILIDADE.

Para alcance das contribuições sociais, a autoridade fiscal deve cumprir todo o procedimento descrito em lei o que exige Ato Declaratório Executivo próprio de suspensão de isenção.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário no sentido de que o ADE em análise alcança a imunidade prevista no art. 150, VI. "a" da CF mas não a isenção das contribuições sociais, vez que necessário ato administrativo de suspensão próprio para tanto, nos termos do voto do relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteado, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Gisele Barra Bossa e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente).

8. De acordo com o artigo 32, da Lei nº 9.430/96, a dought autoridade fiscal deve respeitar os ritos procedimentais para fins de suspender tanto a imunidade de impostos como a isenção das contribuições, sob pena de violação ao contraditório e a ampla defesa, bem como dos próprios requisitos e condições previstas no CTN. Vejamos o teor deste dispositivo:

Suspensão da Imunidade e da Isenção

Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo.

§ 1º **Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.**

§ 2º A entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, **apresentar as alegações e provas que entender necessárias.**

§ 3º **O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade.**

§ 4º Será igualmente expedido o ato suspensivo se decorrido o prazo previsto no § 2º sem qualquer manifestação da parte interessada.

§ 5º A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração.

§ 6º **Efetivada a suspensão da imunidade:**

I - a entidade interessada poderá, no **prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório**, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente;

II - **a fiscalização de tributos federais lavrará auto de infração**, se for o caso.

§ 7º A impugnação relativa à suspensão da imunidade obedecerá às demais normas reguladoras do processo administrativo fiscal.

§ 8º A impugnação e o recurso apresentados pela entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado.

§ 9º Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

§ 10. Os procedimentos estabelecidos neste artigo aplicam-se, também, às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas, quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência.

(destaques acrescidos).

9. Inclusive, em recente julgado dessa Turma Ordinária, Acórdãos nºs 1201-003.194 (sessão de 15/10/2019) e 1201-003.440 (sessão de 12/12/2019), o I. Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, bem sintetizou essas etapas procedimentais:

Resumidamente temos o seguinte rito:

i) **notificação fiscal**: constatado que entidade beneficiária de imunidade/isenção não observou requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício;

ii) **alegações da entidade**: a entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias;

iii) **ato declaratório**: o Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações; no caso de improcedência, expedirá ato declaratório suspensivo do benefício e dará ciência à entidade;

iv) **impugnação do ADE e lavratura de auto de infração**: suspensão a imunidade/isenção: i) a entidade poderá apresentar impugnação, sem efeito suspensivo, em face do ADE perante a Delegacia da Receita Federal de Julgamento; ii) a fiscalização poderá lavrar auto de infração, se for o caso;

v) **julgamento em conjunto do ADE e auto de infração**: lavrado auto de infração, as impugnações em face do ADE e do crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

10. Diferente do consignado pelo I. Relator, é incontroverso que o artigo 32, da Lei nº 9.430/96, regulamentou tais procedimentos e o seu §10º é cristalino no sentido de que tais ritos devem ser observados na hipótese de suspensão de isenções.

11. No caso em análise, o rito acima foi adotado tão somente para suspensão da imunidade de impostos (no caso o IRPJ). A inobservância de tais requisitos, em especial a ausência de Ato Declaratório específico para as contribuições, implica em cerceamento do direito de defesa da contribuinte.

12. Não basta o respeito ao devido processo administrativo fiscal, iniciado a partir da apresentação de impugnação pelo contribuinte, deve ser observado dispositivo legal específico que cuida dos casos de suspensão da imunidade e da isenção.

13. Da mesma forma que, nos termos do artigo 111 do CTN, deve ser interpretada literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário e outorga de isenção, deve a autoridade fiscal cumprir a literalidade da lei para fins de suspender tais regimes.

14. Assim, em linha com a maioria deste E. Colegiado, considero que o Ato Declaratório em questão se refere somente à imunidade do IRPJ, sendo certo que não alcança as contribuições sociais, pois, para tanto, seria necessário ADE específico de suspensão da isenção, conforme leitura que faço do §10º do art. 32 da Lei nº 9.430/96.

15. Do exposto, voto no sentido de exonerar as exigências relativas às contribuições (CSLL, PIS e COFINS) referentes aos fatos geradores ocorridos em 2013 e 2014.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa