



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720902/2014-06
ACÓRDÃO	2101-003.022 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ASSOCIACAO EDUCACIONAL OSPREY
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. CLÁUSULA DE NÃO CONFISCO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Súmula CARF 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA DE OMISSÃO DO JULGADOR DE PRIMEIRA INSTÂNCIA NA APRECIÇÃO DA MATÉRIA ALEGADA NA IMPUGNAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NÃO OBSERVADO.

Configura-se cerceamento do direito de defesa a falta de análise e pronunciamento pela autoridade julgadora dos argumentos apresentados em sede de impugnação pelo sujeito passivo, o que gera, em consequência, a nulidade da decisão, com base no artigo 59, inciso II, do Decreto 70.235/1972.

A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. CORRETA BASE DE CÁLCULO.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

IMUNIDADE. REQUISITOS PARA A DEFINIÇÃO DO MODO BENEFICENTE DE ATUAÇÃO. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR. STF TEMA Nº 32, REPERCUSSÃO GERAL.

A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas. (Tema 32 de Repercussão Geral do STF)

IMUNIDADE. CERTIFICAÇÃO DE ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL NA ÁREA DE EDUCAÇÃO - CEBAS. NECESSIDADE DE CERTIFICAÇÃO. RE 566.622 . SÚMULA CARF Nº. 212.

É exigível o registro junto ao Conselho Nacional de Assistência Social e o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social para a fruição do benefício de imunidade especial. (art. 55, II da Lei nº 8.212/1991, e Recurso Especial RE 566.622).

A apresentação de requerimento junto à Administração Tributária é requisito indispensável à fruição do benefício de desoneração das contribuições previdenciárias, para fatos geradores ocorridos sob a égide do art. 55, §1º, da Lei nº 8.212/1991, por se caracterizar aspecto procedimental referente à fiscalização e ao controle administrativo.

IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. INEXISTÊNCIA DE CERTIFICAÇÃO DE ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL NA ÁREA DE EDUCAÇÃO - CEBAS. INAPLICABILIDADE DA BENESSE.

A imunidade especial estabelecida na Constituição é condicionada aos requisitos estabelecidos em Lei, em especial possuir a certificação de entidade beneficente de assistência social. Ausente a certificação CEBAS ou prova de sua recuperação falta requisito inarredável e essencial ao reconhecimento da imunidade.

MULTA AGRAVADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. IMPOSSIBILIDADE.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude da contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera o agravamento da penalidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo do argumento relacionado a ofensa ao princípio do não confisco, rejeitar as preliminares, e no mérito, dar-lhe provimento parcial, para desqualificar a penalidade aplicada, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Mario Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Savio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos(Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 1936/2014) interposto por EDUCACIONAL OSPREY em face do Acórdão nº. 06-53.014 (e-fls. 1888/1905) que julgou a Impugnação improcedente, mantendo o lançamento consubstanciado pelos Autos de Infração:

- AIOP DEBCAD nº 51.018.033-7 no montante consolidado de R\$ 4.527.681,84, (quatro milhões e quinhentos e vinte e sete mil e seiscentos e oitenta e um reais e oitenta e quatro centavos) , relativo às contribuições sociais devidas à Seguridade Social pela empresa, (20%), ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, (2%), do período de 01/2010 a 12/2012;
- AIOP DEBCAD nº 51.018.034-5, no montante consolidado de R\$ 955.448,85, (novecentos e cinquenta e cinco mil e quatrocentos e quarenta e oito reais e oitenta e cinco centavos), destinadas para os Terceiros, 4,5% (Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC E SEBRAE), do período de 01/2010 a 12/2012.

Os Autos de Infração foram justificados pela fiscalização em razão das seguintes constatações, aqui resumidas pela decisão de piso:

2.4. Após a análise da documentação apresentada foi verificado que:

- A entidade não possui certificado de isenção emitido pelo Ministério competente, não atendendo, portanto, os requisitos legais exigidos pelo artigo 21 da Lei nº 12.101/2009 para fazer jus à isenção das contribuições previdenciárias patronais;
- Dos 50 empregados informados na primeira GFIP apresentada pela entidade na competência 08/2008, 46 são originários da Cermac Centro Educacional Rosa Maria Castanho, CNPJ 48.457.857/0001-61. A data de admissão destes empregados, consignada na GFIP, é anterior à data de fundação da Associação Cermac de Ensino, 09.942.402/0001-80.
- A entidade informou que os associados contribuintes são os alunos. Estes pagam mensalidades em troca da prestação de serviços educacionais. Esta é a fonte de recursos que mantém a instituição. O Estatuto Social da entidade não prevê o pagamento de mensalidades como fonte de recurso para sua manutenção.
- Os órgãos de uma associação se relacionam, mas devem ser independentes para o adequado exercício de suas funções. Não é possível que a Diretora Presidente ou a Diretora Vice Presidente, que administram a entidade, sejam ao mesmo tempo membros do Conselho Fiscal, cuja função é examinar e aprovar a gestão econômico-financeira da associação.
- À época de sua fundação, apenas duas pessoas, Rosa Maria Castanho e Anna Cristina Castanho, exerciam todos os papéis na entidade nos três órgãos que a compõem, ou seja, Assembleia Geral, Diretoria Executiva e Conselho Fiscal.
- Não constam do Livro Especial de Matrícula de Associados os associados contribuintes.
- O CNAE da entidade deveria ser 8512-1/00, 8513-9/00 ou 8520-1/00, referentes à educação infantil, ensino fundamental ou ensino médio respectivamente.
- Examinados os resumos das folhas de pagamentos, GFIP, RAIS e DIRF, e as informações do sistema PLENUS, verificou-se que os valores são compatíveis e que as GPS recolhidas pelo contribuinte se referem às contribuições dos segurados retidos pela empresa. (e-fls. 1890/1891)

Os levantamentos foram assim discriminados:

- "FP" - Remuneração paga ou creditada a segurados empregados, não declarados em GFIP: período de 01/2010 a 12/2012 e
- "CI" - Remuneração paga ou creditada a segurados contribuintes individuais, não declarada em GFIP: período de 01/2010 a 12/2012

Foi ainda emitida Representação Fiscal para Fins Penais ao Ministério Público, pela prática, em tese, do crime de sonegação de contribuição previdenciária, de acordo com o artigo 337-A, inciso I do Código Penal, Processo Comprot nº 19515.720903/2014-42, com o qual este segue apenso. A multa de ofício foi agravada e foi elaborado Termo de Arrolamento de Bens e Direitos porque a

soma dos créditos tributários de responsabilidade do sujeito passivo, relativos a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, é superior a R\$ 2.000.000,00 e excede a trinta por cento do seu patrimônio conhecido.

A recorrente foi cientificada dos Autos de Infração em 29/08/2014 (e-fl. 1689) e apresentou Impugnação (e-fls. 1691/1776- 1799/1885), cujas alegações foram sintetizadas pela decisão de piso:

4.1. Preliminarmente declara que os autos de infração são nulos de pleno direito, porque foram considerados como base de cálculo de contribuições previdenciárias todos os pagamentos efetuados aos segurados empregados e contribuintes individuais, sem excluir da base dessas contribuições os pagamentos de verba de caráter indenizatório e os abonos pagos de forma eventual, devidos por força de previsão legal ou convenção coletiva de trabalho.

4.2. No caso em tela, os empregados têm direito, por força da Convenção Coletiva do Sindicato da Categoria, a verbas sobre as quais não deve incidir contribuição previdenciária, por terem natureza indenizatória ou por serem pagas eventualmente, que não têm a natureza de ganho habitual, conforme exigido pelo art. 22, I, da Lei nº 8.212/91.

4.3. Nas Convenções Coletivas de Trabalho do SINPRO/SP (Sindicato dos Professores de S. Paulo), vigentes no período dos fatos geradores (2010 a 2012) verificam-se a previsão de pagamentos a títulos de participação nos lucros ou resultados ou abono especial, garantia semestral ao professor demitido sem justa causa, a indenização proporcional ao tempo de serviço e a indenização adicional para professores com mais de cinquenta anos de idade.

4.4. Além destas verbas devidas a empregados e acima reproduzidas, previstas na Convenção Coletiva de Trabalho da Categoria dos Empregados da impugnante, outras verbas pagas aos empregados e contribuintes individuais, tais como terço constitucional de férias, aviso prévio indenizado e quinze primeiros dias que antecedem ao auxílio-doença também possuem caráter indenizatório e não deve incidir sobre estas contribuições previdenciárias, conforme decisão recente do Superior Tribunal de Justiça em sede de Recurso Repetitivo (REsp 1.230.957/RS. Rei. Min. Mauro Campbell Marques), a qual cita.

4.5. Ante as cláusulas da Convenção Coletiva de Trabalho que transcreve e a jurisprudência do STJ (em sede de Recurso Repetitivo), entende que os autos de infração impugnados padecem de liquidez e certeza, pois destes não foram descontados os valores pagos aos empregados por força das cláusulas de convenção coletivas acima apontadas, bem como não foram excluídos os valores pagos a título de terço de férias, aviso prévio indenizado e quinze primeiros dias que antecedem o auxílio doença, verbas estas sobre as quais não deve incidir contribuição previdenciária e nem contribuições devidas a terceiros, não constando do Termo de Verificação Fiscal se tais valores foram descontados da base de cálculo das contribuições.

4.6. Em relação ao mérito, segundo consta do próprio relatório que amparou a lavratura dos autos de infração, a impugnante não possui certificado de isenção emitido pelo Ministério Competente, não atendendo, portanto, os requisitos legais exigidos pelo art. 21 da Lei 12.101/2009 para fazer jus à isenção das contribuições previdenciárias patronais. Observa que informou à autoridade que a impugnante é uma instituição educacional sem fins lucrativos, imune a impostos e contribuições previdenciárias patronais, e entende que preenche os requisitos legais para fazer jus à imunidade estabelecidos no art. 14 do CTN.

4.7. Afirma que não se trata de isenção, e sim de imunidade constitucionalmente assegurada da qual preenche os requisitos legais para fazer jus à imunidade de impostos e contribuições previdenciárias patronais, nos termos da alínea “c” do artigo 150 e § 7º do artigo 195, da Constituição Federal. Cita doutrina de Leandro Paulsen e Informativo 749 do Supremo Tribunal Federal (02 a 06 de junho de 2014), onde o Plenário do STF iniciou o julgamento conjunto de recurso extraordinário com repercussão geral conhecida e de quatro ações diretas de inconstitucionalidade em que debatia a constitucionalidade do art. 55 da Lei 8212/91, RE 566.622/RS e das ADIs 2028/DF, 2036/DF, 2228/DF e 2.621/DF.

4.8. E, que embora o Ministro Marco Aurélio (Relator do RE 566.622) tenha concluído que o art. 55 da Lei 8.212/91 preveria requisitos para o exercício da imunidade tributária contida no § 7º do art. 195 da CF, a revelar condições prévias ao aludido direito, e que deveria ser reconhecida a inconstitucionalidade formal desse dispositivo no que ultrapassasse o definido no art. 14 do CTN, por afronta ao art. 146, II, da CF, concluindo ainda por assegurar o direito à imunidade de que trata o art. 195, § 7º, da CF, no que foi acompanhado na ocasião pelos Ministros Joaquim Barbosa, Carmen Lúcia e Roberto Barroso, houve pedido de vista do Ministro Teori Zavascki.

4.9. Em relação às ADI's julgadas conjuntamente, cujo relator foi o Ministro Joaquim Barbosa, informa que foram rejeitadas as preliminares de não conhecimento suscitadas pela AGU, e declarada a inconstitucionalidade do art. 55, II, da Lei 8.212/91, tanto em sua redação original como na redação dada pela Lei 9.429/96, do art. 18, III e IV da Lei 8742/93, do art. 2º, IV, 3º, VI, parágrafos 1º e 4º e parágrafo único do Decreto 2.536/1998 e dos artigos I, IV, 2º, IV parágrafos 3º, 4º e 7º do Decreto 752/1993.

4.10. Assim, não seria o caso de ter que se observar as exigências da Lei 12.101/2009 para fazer jus à isenção, que é lei ordinária, mas como se trata de caso de IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, e em decorrência do que determina o art. 146, II, da CF/88, as limitações constitucionais ao poder de tributar devem ser regulamentadas por Lei Complementar, deve ser observado pela fiscalização se a instituição atendeu as exigências do art. 14 do CTN, o que não foi feito pela mesma, devendo por decorrência serem cancelados os autos de infração lavrados.

4.11. E, pelos motivos expostos impugna o agravamento da penalidade aplicada. Isto porque, para a aplicação da multa no patamar previsto na legislação

apontada pela auditoria importa na comprovação pelo fisco do efetivo intuito fraudulento por parte do contribuinte, o que, no presente caso, efetivamente não ocorreu. No mais, é desproporcional e inconstitucional a aplicação da multa agravada a 150%, com efeito confiscatório, viola os princípios administrativos da razoabilidade e da proporcionalidade. Cita jurisprudência administrativa, judicial e doutrina sobre o assunto.

4.12. Em relação às provas, junta a sua defesa os documentos de fls. 1846/1885 (procuração, estatuto social, documento do representante legal, cópias dos autos de infração, informativo 749 STF), que demonstram os fatos aqui alegados, pede para que seja efetuada diligência nas folhas de pagamento da impugnante, a fim de verificar o valor exato da contribuição previdenciária devida, caso não se entenda que é o caso de nulidade total dos autos de infração, como aqui requerido, por se tratar de entidade imune e não isenta como apontado pela fiscalização.

4.13. Por fim, com base em tudo exposto, pleiteia pela desconstituição dos Autos de Infração e Imposição de Multa impugnada, pelas razões ora colocadas, declarando-se, ao final, a improcedência dos correspondentes lançamentos, bem como para que todas as intimações sejam realizadas em nome da primeira subscritora da presente, DRA. MARIA CRISTINA DE MELO, inscrita na OAB/SP sob nº 63.927, com escritório situado na Rua Voluntários da Pátria, 1088, 2º andar, Santana, São Paulo.

Conforme antecipado, os autos foram a julgamento, tendo sido proferido o Acórdão nº. 06-53.014 (e-fls. 1888/1905) assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. CONCESSÃO DE ABONO.

O salário-de-contribuição compreende a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho.

A importância habitualmente paga, devida ou creditada aos segurados empregados, a título de abonos não expressamente desvinculados do salário, por força de lei, integra a base de cálculo das contribuições para todos os fins e efeitos.

CONVENÇÕES COLETIVAS DE TRABALHO.

As Convenções Coletivas de Trabalho não se sobrepõem à lei e não pode ser oposta à Fazenda Pública para o não pagamento de contribuição previdenciária.

ISENÇÃO. ENTIDADE FILANTRÓPICA. REQUISITOS.

O benefício da isenção das contribuições sociais, previsto no art. 195 da Constituição Federal, pressupõe o preenchimento dos requisitos objetivos estabelecidos na legislação específica.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. DECISÕES JUDICIAIS NO ÂMBITO DOS RECURSOS ESPECIAIS REPETITIVOS E RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS COM REPERCUSSÃO GERAL.

A declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de leis e atos normativos é prerrogativa do Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pela Administração Pública.

A Receita Federal do Brasil deve submeter-se ao entendimento consignado pelo Superior Tribunal de Justiça, no âmbito dos recursos especiais repetitivos, ou pelo Supremo Tribunal Federal, no âmbito dos recursos extraordinário com repercussão geral, somente após a manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, tendo em vista o disposto no art. 19 da Lei nº 10.522/2002, e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. APLICABILIDADE. NÃO CONFISCO

Não constitui violação ao princípio constitucional da vedação ao confisco, proporcionalidade e razoabilidade a incidência de multa de ofício agravada prevista em Lei.

APRESENTAÇÃO DE PROVAS. PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

As provas documentais devem ser apresentadas na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo as exceções legais. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do Impugnante, a realização de diligências, quando entendê-las necessárias para a apreciação da matéria litigada.

INTIMAÇÃO DIRIGIDA AO PROCURADOR. IMPOSSIBILIDADE.

As intimações devem ser endereçadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, indeferindo o requerimento para remessa do ato para endereço diverso, indicado pelo procurador.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente foi cientificada pela via postal, conforme Aviso de Recebimento (e-fls. 1934), em 21/08/2015, tendo apresentado o Recurso Voluntário em 10/09/2015, reiterando os argumentos apresentados em sede de Impugnação.

Os autos foram encaminhados para o CARF.

Em 25/08/2017, foi expedido Despacho de Encaminhamento (e-fl. 2036) determinando os autos para sobrestamento da 4ª Câmara, por se tratar de processo sobre imunidade de contribuições previdenciárias de entidades beneficentes, em face de decisão do STF nesse sentido.

Às e-fls. 2037/2038, foi expedido Despacho de devolução para que os autos voltassem a tramitar.

No dia 30/01/2025, foi apresentada Petição (e-fls. 2042/2108), apresentando novos argumentos e documentos.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, conforme atesta o Despacho de Encaminhamento (e-fl. 2034) e quanto aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72, entendo que o recurso deve ser apenas parcialmente conhecido.

A recorrente sustenta que a penalidade imposta deveria observar ao princípio do não confisco. Tal argumento envolve análise de constitucionalidade da lei instituidora da penalidade, o que não deve ser analisado tendo em vista a limitação imposta pela Súmula CARF nº. 2:

Súmula CARF nº 2 (Aprovada pelo Pleno em 2006)

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

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer o argumento relacionado à ofensa ao princípio do não confisco.

2. Petição e novos documentos apresentados extemporaneamente

Conforme relatado, foi apresentada petição em 30/01/2025, trazendo argumentos e documentos novos, que não tinham sido apresentados anteriormente: (i) do julgamento do Tema 32 pelo STF; (ii) de reconhecimento da imunidade para fins de ISSQN; e (iii) de não incidência dos Juros Selic após 360 dias sem julgamento. Entendo que a apresentação extemporânea da petição e dos documentos não encontram justificativa no rol de possibilidades previstas pelo § 4º do artigo 16¹ do Decreto nº. 70.235/72 e encontram-se, portanto, preclusos.

¹ Art. 16. A impugnação mencionará:

A preclusão processual é um elemento que limita a atuação das partes durante a tramitação do processo, imputando-lhe celeridade, numa sequência lógica e ordenada dos fatos, em prol da pretendida pacificação social.

Humberto Theodoro Júnior² nos ensina que preclusão é “a perda da faculdade ou direito processual, que se extinguiu por não exercício em tempo útil”. Ainda segundo o professor, com a preclusão, “evita-se o desenvolvimento arbitrário do processo, que só geraria a balbúrdia, o caos e a perplexidade para as partes e o juiz”. Vê-se que os argumentos trazidos na petição não têm nenhuma relação com o processo (imunidade reconhecida por outro Ente Federado para fins de ISSQN) ou é argumento novo, que não tinha sido trazido anteriormente (incidência de Juros).

Tal princípio busca garantir o avanço da relação processual e impedir o retrocesso às fases anteriores do processo, encontrando-se fixado o limite da controvérsia, no Processo Administrativo Fiscal (PAF), no momento da impugnação.

É a impugnação que instaura o litígio administrativo, de modo que a matéria ventilada no recurso deve guardar correspondência com o que foi alegado originalmente, garantindo a estabilidade da relação processual. A parte contrária não poderá ser surpreendida com novos argumentos em sede recursal.

Ademais, a legislação prevê a incidência dos Juros Selic na forma como lançada pela autoridade fiscal, de modo que a análise do argumento envolveria análise de inconstitucionalidade de lei, o que o CARF não é competente para fazer, como destacado no tópico anterior.

Por todo o exposto, deixo de conhecer das alegações e documentos de e-fls. 2042/2052, trazidos aos autos pela recorrente em data muito posterior ao decurso dos prazos de impugnação e recurso, posto que preclusos.

3. Preliminares

3.1. Nulidade da decisão de piso

Sustenta, o Recurso Voluntário, que a decisão de piso seria nula porque teria considerado que a entidade não teria direito à isenção tendo em vista o descumprimento dos

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

(...)

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

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

² THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil. vol. 1*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 225226.

requisitos legais exigidos pelo art. 21 da Lei nº. 12.101/2009, enquanto, na verdade, a entidade seria imune ao recolhimento de impostos e contribuições, por força da CR/88 e cumpriria os requisitos constantes do art. 14 do CTN.

Entendo que não assiste razão à recorrente e a decisão de piso foi devidamente fundamentada, de modo que não há que se falar em nulidade.

O Decreto 70.235/1972, enumera, em seu artigo 59, as possíveis nulidades que devem ser verificadas no processo administrativo fiscal, e especificamente, destaco para o presente caso, seu inciso II, e parágrafo 1º:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Vale ressaltar que, quando a decisão foi proferida, o julgamento do STF ainda não tinha sido finalizado com efeitos vinculantes para a Administração Pública, e a DRJ aplicou entendimento de que, para ter direito à isenção das contribuições previdenciárias, a entidade deveria cumprir os requisitos constantes da Lei nº. 12.101/2009 e possuir o CEBAS.

O fato é que a entidade declarou, ainda na fiscalização, **que não possuía certificados emitidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social e pelos Ministérios da Saúde Educação e do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, o que foi considerada razão suficiente para embasar o lançamento em questão.**

Como será analisado adiante, no mérito, o STF considerou que a exigência do CEBAS para o gozo da imunidade seria constitucional, de modo que, correto o lançamento em questão.

A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, ou analisar todos os documentos, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

Nesse sentido, não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância, eis que proferida por autoridade competente, e está devidamente fundamentada, sendo que a insatisfação do contribuinte, sobre os pontos suscitados, não tem o condão de anular a decisão de primeira instância, sendo matéria atinente à interposição de recurso voluntário, a ser objeto de deliberação pelo colegiado de 2ª instância.

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade da decisão de piso.

3.2. Nulidade dos lançamentos

A recorrente sustenta que os lançamentos seriam nulos porque considerou, na base de cálculo das contribuições previdenciárias, o total das remunerações, incluindo verbas indenizatórias e os abonos especiais.

Contudo, não há qualquer prova apresentada pela entidade de que teriam sido pagas verbas de caráter indenizatório ou valores que deveriam ter sido excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Ademais, todos os argumentos apresentados foram devidamente analisados pela decisão de piso e em sede de recurso voluntário, a recorrente apenas reitera os argumentos apresentados em sede de Impugnação, sem trazer quaisquer outros documentos ou informações pertinentes ao caso.

Vale o destaque para trecho da decisão de piso:

6.10. Ademais, sob qualquer ângulo que se olhe a questão, a impugnante não comprova que concedeu aos seus segurados empregados participação nos lucros ou resultados da empresa, nem tampouco que cumpria com os requisitos e condições previstas na legislação específica, que no caso, é Lei n.º 10.101, de 19/12/2000, para que, na eventual ocorrência de tais pagamentos, estes fossem considerados sem a incidência de encargos sociais e fiscais.

6.11. As contas contábeis examinadas pela auditoria fiscal, bem como as folhas de pagamento, fls. 1269/1355, e balancetes de fls.1602/1613, por sua vez, também não evidenciam a ocorrência do pagamento desta verba, assim como em relação a outras verbas impugnadas pela defesa, ou seja, garantia semestral ao professor demitido sem justa causa, a indenização proporcional ao tempo de serviço e a indenização adicional para professores com mais de cinquenta anos de idade.

6.12. Em consequência, não é possível fazer nenhuma confrontação de dados se o contribuinte não apresenta em sua defesa documentos que permitam de forma efetiva a comprovação de suas alegações. Ressalte-se que o lançamento fiscal deve ser combatido por prova em contrário de maneira inequívoca, clara e evidente do eventual erro cometido pela Fiscalização, portanto, as alegações genéricas desprovidas de provas não são hábeis a ilidir o lançamento fiscal ou provocar a sua retificação. Ademais, não está o Fisco obrigado a produzir qualquer prova a favor da contribuinte, eis que o ônus é desta, já que cabe ao autor da ação provar o que alega nos termos do art. 333, do CPC. (grifos acrescentados)

No que diz respeito ao abono especial, a decisão de piso considerou que, além de não ser desvinculado do salário por lei, foi pago com habitualidade. Vale o destaque:

6.15. Como se vê, da leitura dos dispositivos acima, as importâncias pagas a título de abono não integram o salário de contribuição quando expressamente desvinculados do salário por força de lei, o que não se verifica no caso em questão, eis que foram pagos em virtude de convenção coletiva. Ademais,

ressalte-se que as Folhas de Pagamento da autuada demonstram, claramente, que tal verba foi paga com habitualidade. E, como é sabido os ganhos habituais integram a remuneração do segurado empregado, a teor do artigo 201, § 11 da Constituição Federal, *verbis*: (grifos acrescidos)

Ademais, como se viu pela decisão de piso, tais argumentos são questões de mérito, e os autos de infração não podem ser considerados nulos, pois possuem todos os requisitos essenciais.

É correto afirmar que a formação do crédito tributário, através do lançamento de ofício como uma atividade administrativa vinculada, requer que a autoridade fiscal observe a legislação aplicável. Isso é necessário para verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, determinar a base de cálculo, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, se aplicável, propor a aplicação de penalidades, conforme estipulado no artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN). A não observância da legislação ou a ausência de seus requisitos resulta na nulidade do ato administrativo, sujeitando-se à possibilidade de cerceamento indevido do direito de defesa.

Contrariamente à argumentação da parte recorrente, é evidente que o ato de lançamento administrativo foi fundamentado pelas razões de fato e de direito que levaram à conclusão expressa na acusação fiscal. Isso foi feito à luz da legislação tributária aplicável às razões apresentadas no lançamento. O raciocínio fiscal está claro, aplicando a legislação considerada pertinente ao caso em questão e realizando a apuração do tributo devido, conforme demonstrado no Auto de Infração.

No caso em questão, a autoridade agiu em conformidade com as disposições legais que regem o lançamento, detalhando no Relatório Fiscal os dispositivos aplicáveis e descrevendo os fatos geradores das contribuições, assim como os documentos que embasaram a apuração. Os valores das contribuições devidas, juntamente com os acréscimos legais de juros e multa, foram devidamente mencionados, respaldados por fundamentação legal.

Diante da constatação de não pagamento das contribuições devidas pelo recorrente e considerando as disposições legais que conferem prerrogativas para arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais estipuladas na Legislação Previdenciária, é imperativo que o agente fiscal cumpra o estabelecido legalmente, sob pena de responsabilidade, conforme o parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Além do exposto, entendo que não houve, em nenhum momento do processo, restrição ao direito de defesa da parte recorrente ou violação aos princípios do contraditório e devido processo legal. Isso porque todas as oportunidades foram concedidas para a prática dos atos processuais inerentes ao processo administrativo-fiscal, conforme previsto no Decreto nº 70.235/1972.

Sendo assim, não vejo reparos a fazer na decisão de piso e rejeito a preliminar de nulidade dos lançamentos.

3.3. Do pedido de diligência

A recorrente reitera o pedido de diligência apresentado em sede de Impugnação, que foi assim analisado pela decisão de piso:

Do requerimento de produção de provas

9. Em relação a solicitação de produção de provas, bem como de diligência para **exame de suas folhas de pagamento, tem-se que tais pedidos devem ser indeferidos, uma vez que já estão acostados aos autos todos os elementos de convicção necessários ao julgamento.**

9.1. Ademais, cabe destacar quanto às provas documentais que:

- o artigo 15 do Decreto n.º 70.235/72 determina que o prazo para defesa, com a prerrogativa de juntada de documentos, é de 30 (trinta) dias a contar da ciência da lavratura do Auto de Infração – AI, não havendo qualquer previsão legal de dilação desse prazo;

- a oportunidade para a juntada de provas documentais está prevista no prazo legal, concedido a todos os contribuintes, para apresentação de defesa contra os lançamentos realizados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), precluindo o direito de a impugnante fazê-lo em outro momento processual, de acordo com o artigo 16, parágrafo 4º do Decreto n.º 70.235/72, incluído pela Lei n.º 9.532/97, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

9.2. Portanto, considerando que a Impugnante deixou de juntar aos autos provas materiais - elementos essenciais - pertinentes as suas alegações, dentro do prazo legal, precluiu o direito de fazê-lo posteriormente, a menos que se enquadrasse nas hipóteses de exceção, acima explicitadas, o que não se verificou para o caso em análise. (grifos acrescidos)

Vê-se que, em sede de recurso voluntário, a recorrente apenas reitera o pedido de diligência **sem apresentar qualquer indício de incorreção nos autos de infração lavrados ou justificativa para a não apresentação de documentos e provas no prazo da Impugnação.**

Desse modo, não há como se acolher o pedido de diligência.

4. Mérito

4.1. Da exigência do CEBAS

O STF, no julgamento do RE 566.622, com as ADI (convertidas em ADPF) 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621 consignou, em uma de suas conclusões, que a certificação da entidade para gozo da imunidade seria obrigatória quando afirmou:

É constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da

Medida Provisória nº 2.187-13/2001. (RE 566.622 ED, Relator Marco Aurélio, Relatora para o Acórdão Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2019, divulgado em 08/05/2020, publicado em 11/05/2020).

E fixou a tese do Tema n.º 32 da Repercussão Geral, nestes termos:

A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.

O julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 566.622, restou assim ementado:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 32. EXAME CONJUNTO COM AS ADI'S 2.028, 2.036, 2.228 E 2.621. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, E 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. CARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DISPONÍVEIS À LEI ORDINÁRIA. OMISSÃO. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/1991. ACOLHIMENTO PARCIAL.

1. Aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas. 2. É constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001. 3. Reformulada a tese relativa ao tema nº 32 da repercussão geral, nos seguintes termos: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.” 4. Embargos de declaração acolhidos em parte, com efeito modificativo. (RE 566622 ED, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe114 DIVULG 08-05-2020 PUBLIC 11-05-2020). (grifos acrescidos)

Deste modo, o primeiro requisito, para a entidade poder ser considerada imune, era ao menos ter feito o pedido do Certificado, de modo a demonstrar que estaria apta a pleitear o benefício, o que, como reconhecido pela própria recorrente não foi providenciado.

O tema é objeto da Súmula CARF nº. 212, vinculante para esta turma julgadora:

Súmula CARF nº 212

Aprovada pelo Pleno da 2ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

A apresentação de requerimento junto à Administração Tributária é requisito indispensável à fruição do benefício de desoneração das contribuições previdenciárias, para fatos geradores ocorridos sob a égide do art. 55, §1º, da Lei nº 8.212/1991, por se caracterizar aspecto procedimental referente à fiscalização e ao controle administrativo.

Acórdãos Precedentes: 9202-010.936; 9202-011.075; 9202-010.374; 9202-010.579; 9202-010.470. 9202 -11283, 071.

Além dos Acórdãos precedentes acima citados, vale ressaltar que o CARF já analisou diversos casos em que se entendeu necessária a apresentação do CEBAS, cujas ementas citamos abaixo a título ilustrativo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

IMUNIDADE. REQUISITOS. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (CEBAS). NECESSIDADE. RE 566.622.

O STF declarou a constitucionalidade do inciso II do artigo 55 da Lei nº 8.212 de 1991 que estabelece que a entidade beneficente deve ser portadora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social.

IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE. ISENÇÃO COTA PATRONAL.

A imunidade especial estabelecida na Constituição é condicionada aos requisitos estabelecidos em lei, em especial possuir a certificação de entidade beneficente de assistência social. Comprovada a existência da certificação CEBAS ou a sua recuperação, presente o requisito essencial ao reconhecimento da imunidade.

IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. ISENÇÃO. ABRANGÊNCIA. LEI Nº 11.457 DE 2007.

Aplicam-se às contribuições devidas a outras entidades e fundos os mesmos prazos, condições, sanções e privilégios, previstos para as contribuições previdenciárias, inclusive quanto à cobrança judicial, na forma da legislação em vigor.

(ACÓRDÃO nº 2201-010.452, de 04/04/2023)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/07/2009

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Tendo o lançamento sido efetivado no quinquênio legal não ocorre a decadência.
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/07/2009

ENTIDADE BENEFICENTE. IMUNIDADE ESPECIAL PARA A SEGURIDADE SOCIAL CONDICIONADA AO ATENDIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. INEXISTÊNCIA DE CEBAS/CEAS. INOCORRÊNCIA DA BENESSE.

A imunidade especial estabelecida na Constituição, mas condicionada aos requisitos estabelecidos em Lei, das contribuições para a Seguridade Social prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal **alcança exclusivamente a entidade beneficente de assistência social que tenha atendido, cumulativamente, todas as exigências normativas, em especial possuir a certificação de entidade beneficente de assistência social. Ausente a certificação, impossível a fruição do benefício fiscal e é incorreto o auto enquadramento efetuado sem que tivesse havido ato administrativo declaratório.**

O art. 195, § 7º, da Constituição Federal, ao dispor sobre a imunidade das entidades beneficentes de assistência social, prescreve que os requisitos a serem atendidos por essas entidades devem ser regulados de forma infraconstitucional, exigindo integração legislativa por veicular norma de eficácia limitada e de aplicabilidade condicionada. O STF, neste quadrante, estabeleceu que compete a lei complementar definir o modo beneficente de atuação das entidades, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas, lado outro, compete a lei ordinária disciplinar os aspectos procedimentais, consistentes na certificação, fiscalização e no controle administrativo das entidades. Tema 32 de Repercussão Geral do STF.

(Acórdão nº 2202-007.774, de 13/01/2021)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

DECADÊNCIA. NÃO COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA GERAL Não havendo prova de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial, o início do prazo decadencial começa do primeiro dia do exercício subsequente ao fato gerador, conforme previsto no art 173, I do CTN.

NULIDADE. QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO. INOCORRÊNCIA.

É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº 105/2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso, prévia intimação do contribuinte e tais exames forem considerados indispensáveis.

IMUNIDADE. REQUISITOS. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (CEBAS). NECESSIDADE.

O STF declarou a constitucionalidade do inciso II do artigo 55 da Lei nº 8.212 de 1991 que estabelece que a entidade beneficente deve ser portadora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social(CEBAS), fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social CONCOMITÂNCIA. SÚMULA CARF N.º 1.

De acordo com a Súmula n.º 1 deste Conselho, deve ser reconhecida a concomitância se verificado que o contribuinte ingressou no Poder Judiciário para tratar do mesmo objeto ou causa de pedir.

(Acórdão nº. 2301-011.332, sessão de 05/06/2024)

IMUNIDADE ESPECIAL. REQUISITOS PARA A DEFINIÇÃO DO MODO BENEFICENTE DE ATUAÇÃO. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR. STF TEMA Nº 32, REPERCUSSÃO GERAL.

A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas. (Tema 32 de Repercussão Geral do STF)

IMUNIDADE ESPECIAL. CERTIFICAÇÃO DE ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL NA ÁREA DE EDUCAÇÃO - CEBAS. NECESSIDADE DE CERTIFICAÇÃO. RE 566.622

É exigível o registro junto ao Conselho Nacional de Assistência Social e o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social para a fruição do benefício de imunidade especial. (art. 55, II da Lei nº 8.212/1991, e Recurso Especial RE 566.622)

IMUNIDADE ESPECIAL. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. INEXISTÊNCIA DE CERTIFICAÇÃO DE ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL NA ÁREA DE EDUCAÇÃO - CEBAS. INAPLICABILIDADE DA BENESSE.

A imunidade especial estabelecida na Constituição é condicionada aos requisitos estabelecidos em Lei, em especial possuir a certificação de entidade beneficente de assistência social. Ausente a certificação CEBAS ou prova de sua recuperação falta requisito inarredável e essencial ao reconhecimento da imunidade.

(Acórdão nº. 2202-009.694, sessão de 09/03/2023)

Diante do exposto, entendo correto o lançamento em questão.

Ademais, mesmo que se estivesse questionando nos presentes autos o cumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN, o que já foi evidenciado não estar, as decisões proferidas nos autos dos Processos 2009-0.290.336-1 e 6017.2015/0003957-7, pelo Município de São Paulo, reconhecendo a imunidade do ISS para a recorrente de nada contribuem para o deslinde da questão. Não só porque as decisões foram proferidas pelo Município de São Paulo,

ente tributante diverso da União, mas também porque foram proferidas em processos específicos de ISSQN. Tais decisões não têm o condão de substituir a necessidade de CEBAS para o gozo de isenção/imunidade para o período de cobrança das contribuições sociais.

Também entendo que não é o caso de cancelamento dos lançamentos em razão do art. 41 da Lei Complementar nº. 187/2021³, tendo em vista não se tratar de lançamento em razão do descumprimento de requisitos previstos em dispositivos declarados inconstitucionais nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2028 e 4480 e correlatas.

No que diz respeito aos demais argumentos quanto às verbas incluídas entendo que restam prejudicados, tendo em vista que, conforme analisado no tópico anterior, verificou-se que a recorrente não apresentou comprovações no sentido de que teria realizado o pagamento de tais parcelas.

4.2. Da multa qualificada

A fiscalização entendeu por bem aplicar a multa de ofício qualificada (150%), com a seguinte justificativa:

Concluimos que o sujeito passivo usou de um artifício para transformar uma instituição de ensino regular em uma entidade com aparência de associação, com o intuito de isentar-se das contribuições previdenciárias patronais. (Relatório Fiscal, e-fls. 120)

A referida penalidade foi fundamentada no art. 35-A da Lei nº. 8.212/1991, alterada pela Lei nº. 11.941/2009. A decisão de piso manteve o agravamento da multa com os seguintes argumentos:

8.2. A conduta a ser punida, ensejadora da multa agravada, portanto, é aquela que decorre do emprego de artifício doloso, vale dizer, intencional, qualquer que seja ele, capaz de iludir a Administração Tributária quanto à ocorrência do fato gerador.

8.3. No presente caso, restou caracterizada a situação descrita no § 1º do inciso I, do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 para a imposição da multa agravada, eis que a atuada deixou de recolher as contribuições lançadas nos mencionados Autos de Infração, em razão de ter informado indevidamente o código FPAS 639, próprio de entidade isenta, sem, no entanto cumprir com os requisitos exigidos para o gozo da isenção no período fiscalizado – conforme consta de forma cristalina do Termo de Verificação Fiscal.

³ Art. 41. A partir da entrada em vigor desta Lei Complementar, ficam extintos os créditos decorrentes de contribuições sociais lançados contra instituições sem fins lucrativos que atuam nas áreas de saúde, de educação ou de assistência social, expressamente motivados por decisões derivadas de processos administrativos ou judiciais com base em dispositivos da legislação ordinária declarados inconstitucionais, em razão dos efeitos da inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2028 e 4480 e correlatas.

8.4. Nestes termos, considerando o lançamento é uma atividade vinculada à lei, e se esta prevê uma situação fática que implica a aplicação de uma penalidade pecuniária, deve a autoridade lançadora assim proceder. (grifos acrescidos)

Ao contrário do que entendeu o Acórdão de piso, a infração de dispositivo legal, mesmo em casos em que o resultado é a diminuição do pagamento dos tributos, não autoriza a autoridade fiscal a presumir o dolo ou o intuito de fraude do contribuinte. Para justificar a imposição da penalidade qualificada é necessária a comprovação de dolo ou de prática de efetiva conduta fraudulenta.

Vale destacar os destaques apresentados pela Conselheira Ana Paula Fernandes, no Acórdão nº. 9202-006.894, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre o tema:

Já a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, deve obedecer a toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, respeitando assim o princípio da legalidade e a vontade do legislador. Uma vez que a literalidade do dispositivo legal ressaltou expressamente que para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999.

Ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude.

Para tanto, se faz necessário sempre ter em mente o princípio de direito de que a “fraude não se presume”, devem existir, sempre, dentro do processo, provas evidentes do intuito de fraude.

Como se vê o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que preveem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente, ocultá-la.

Pensar diferente levaria a ideia de que toda omissão de rendimentos seria caso de aplicação de multa qualificada, e se assim fosse, o próprio dispositivo legal deveria trazer essa previsão, contudo não o fez, justamente porque a simples realização da conduta “omissão de rendimentos” não caracteriza o intuito de fraudar.

Assim, tomando como base os dispositivos legais atinentes a fraude fiscal, tenho que salientar que foi escorreito o acórdão recorrido ao citar que seu conceito está delineado na leitura conjunta da Lei 4.502/64 nos arts 71,72 e 73, Lei 9430/96 em seu artigo 44, e Decreto 3000/99, art. 957. Disso se depreende que juridicamente, entende-se por má-fé todo o ato praticado com o conhecimento da maldade ou do mal que nele se contém. É a certeza do engano, do vício, da fraude.

O intuito de fraudar referido não é todo e qualquer intuito, tão somente por ser intuito, e mesmo intuito de fraudar, mas há que ser intuito de fraudar que seja evidente, pois, quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar nº pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

Considero que o intuito de fraude aparece de forma clarividente em casos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc.

Entendo que o dolo e demais condutas caracterizadoras de má-fé devem ser provadas, não se admitindo meras presunções. Para a qualificação da multa, exige-se a demonstração nos autos de que a conduta praticada pelo contribuinte se amolda a pelo menos um dos tipos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 (sonegação, fraude ou conluio), sendo essencial a demonstração do elemento subjetivo, **mediante a apresentação de um conjunto probatório hábil a demonstrar o dolo na conduta adotada pelo contribuinte.**

Como se percebe da leitura da justificativa acima, a narrativa fiscal reproduz a conduta infracional do contribuinte associada à falta de cumprimento dos requisitos formais para a imunidade, falta de CEBAS, que levaram ao não recolhimento das contribuições previdenciárias que foram devidamente lançadas nesta oportunidade.

Em nenhum momento a autoridade tributária descreve outro comportamento da pessoa jurídica que possa corroborar a afirmação de que a recorrente teria usado de artifícios para simular que era uma entidade imune.

A jurisprudência deste Tribunal Administrativo não autoriza a qualificação da multa de ofício sem a comprovação da intenção do agente, sendo imprescindível demonstrar o dolo subjacente com a finalidade de sonegação ou fraude. A ementa abaixo ilustra o posicionamento:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011 MULTA QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. NÃO OCORRÊNCIA.

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada no artigo 44, inciso I, e § 1, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligar aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Acórdão 9202-010.758 – CSRF/2ª Turma, sessão de 27/06/2023.)

No caso, não me convenço ter a autoridade fiscalizadora logrado êxito em comprovar a situação capaz de justificar a aplicação da multa qualificada. Ante ao exposto, voto por desqualificar a penalidade.

5. Conclusão

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário deixando de conhecer os argumentos relacionados à ofensa ao princípio do não confisco, rejeito as preliminares, e, no mérito, dou parcial provimento para desqualificar a penalidade imposta.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa