



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.721246/2017-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2301-011.063 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 6 de março de 2024
Recorrente CENTRO DE INTEGRACAO EMPRESA ESCOLA CIE E
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS.

Tendo a empresa remunerado segurados empregados e contribuintes individuais com verbas integrantes do salário-de-contribuição previdenciário, torna-se obrigada ao recolhimento das contribuições patronais incidentes sobre tais valores, conforme determina o art. 22, I, II e III, da Lei 8.212/91.

ENTIDADES BENEFICENTES. IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

O direito à imunidade das contribuições previdenciárias (art. 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal) depende do cumprimento dos requisitos legais.

COTA PATRONAL. TERCEIROS. BASE DE CÁLCULO. LIMITE DE VINTE SALÁRIOS MÍNIMOS. INAPLICABILIDADE. PROIBIÇÃO CONSTITUCIONAL DE VINCULAÇÃO DO SALÁRIO MÍNIMO A QUALQUER FIM. PARÁGRAFO ACÉFALO. NOVA ORDEM JURÍDICA.

Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil a arrecadação e fiscalização das contribuições devidas a terceiros, conforme art. 3º, da Lei 11.457/2007.

A limitação da base de cálculo da Contribuição de Terceiros (outras entidades e fundos) a vinte salários mínimos era uma sistemática consoante a ordem jurídica anterior à fundada pela Constituição de 1988. A atual ordem jurídica veda expressamente a vinculação do salário mínimo para qualquer fim, sem margens para ser excepcionada por um parágrafo acéfalo, sem caput, pinçado de norma anterior a 1988 que além de contrariar técnica legislativa não possui densidade jurídica suficiente para alterar normas constitucionais como a citada vedação de vinculação do salário mínimo para qualquer fim, a contida no ADCT que revoga após dois anos da promulgação da atual Constituição os incentivos que não forem confirmados por lei e inclusive no que diz respeito aos valores sobre os quais o atual ordenamento jurídico se estrutura e busca consolidar.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL. LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS PARA ISENÇÃO.

Compete ao auditor fiscal da Receita Federal do Brasil a lavratura de auto de infração quando constatados descumprimento de requisitos para o gozo da isenção das contribuições previdenciárias na forma da lei.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO.

A multa qualificada de 150% deve ser fundamentada no Relatório Fiscal. Deve ser cancelada a qualificação da multa de ofício sem demonstração do nexo entre os motivos da qualificação e os fatos apurados no processo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, e rejeitar as preliminares. Por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso, para reduzir a multa de ofício para 75%. Vencidos os Conselheiros Wesley Rocha, Fernanda Melo Leal, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade e Rodrigo Rigo Pinheiro, que deram provimento ao recurso. Manifestou interesse em fazer declaração de voto os Conselheiros Wesley Rocha e Vanessa Kaeda Bulara de Andrade.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Wesley Rocha, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade e Rodrigo Rigo Pinheiro, Diogo Cristian Denny (Presidente), Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Alfredo Jorge Madeira Rosa e Fernanda Melo Leal. Ausentes na última sessão as conselheiras Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo e Monica Renata Mello Ferreira Stoll.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n.º 02-87.467 que julgou procedentes os AUTOS DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

Os créditos tributários lançados, correspondente ao período de 01/01/2012 a 31/12/2014, referem-se à

AI, com valor consolidado em 13/12/2017, de R\$ 280.170.364,56, referente à exigência de contribuições destinadas à previdência social inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – Gilrat, relativas às competências 01/2012 a 13/2014, parte patronal (formulário de autuação de fls. 1.799/1.816).

AI Debcad n.º 37.333.135-5, com valor consolidado em 13/12/2017, de R\$ 73.482.665,88, referente à exigência de contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos denominados Terceiros – Salário Educação (FNDE), Incra, Senac, Sesc e Sebrae – incidentes sobre a remuneração de empregados, relativas às competências de 01/2012 a 13/2014 (formulário de autuação de fls. 1.7817/1.846).

No curso da mesma ação fiscal foram realizados os seguinte lançamentos:

- Processo n.º 19515.721246/2017-01 - 01/01/2012 a 31/12/2014 – Contribuição Social parte patronal e terceiros – em análise de Recurso Voluntário na 2ª Seção.
- Processo n.º 19515.720733/2017-49 – 01/01/2012 a 31/12/2014 - AIOA – IRPJ – CSLL – PIS – COFINS – Recurso Voluntário já foi apreciado e provido – Recurso Especial não foi aceito.

Em outra ação fiscal, mas guardando similaridade com os temas aqui em análise temos:

- Processo n.º 15746.720833/2020-04 - 01/01/2016 a 31/12/2018 – Contribuição Social parte patronal, empregados e terceiros – em análise de Recurso Voluntário na 2ª Seção.

O Relatório proferido no Acórdão de Impugnação, faz um resumo do teor do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 1.646 a 1.685):

Consta no cadastro da Secretaria da Receita Federal do Brasil, como atividade econômica principal do contribuinte, o CNAE 8800-6-00 – Serviços de Assistência Social sem alojamento e como atividade econômica secundária consta o CNAE 9430-8-00 – Atividades de associações de defesa de direitos sociais. Natureza jurídica: 399-9 – Associação Privada.

De 2012 a 2014, o autuado enviou Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP com o Código FPAS 639 aplicável para entidades beneficentes de assistência social (com isenção).

Cunho não assistencial do CIEE.

De acordo com o Parecer n.º 136/2012/CONJUR-MDS/CGU/AGU “a principal atividade desenvolvida pelos Centros de Integração Empresa-Escola, a intermediação de estágio, não se caracteriza como ação ou serviço de assistência social, assim como suas demais atividades que não tem por finalidade principal, em regra, atender as vulnerabilidades protegidas pela Assistência Social”.

Ainda, conforme o entendimento da CONJUR/MDS, ainda que o CIEE desenvolva algumas atividades de capacitação e orientação dos jovens estudantes, “[...] não há dúvida de que a sua principal atividade é a integração entre as empresas interessadas em contratar estagiários e as instituições de ensino, o que corresponde, inclusive, à sua denominação centro de integração empresa-escola”. Conforme relatório fornecido pelo

contribuinte, são mantidos pelo CIEE, diversos programas destinados aos adolescentes, jovens e adultos e a fonte de receita da entidade seria proveniente das empresas contratantes dos serviços.

Durante a ação fiscal, foi solicitado ao contribuinte o detalhamento das fontes de receita e a indicação das contas contábeis onde estariam contabilizadas, e ele prestou as informações que seguem.

Atividade Estágio: celebração de instrumentos jurídicos com empresas e órgãos públicos, visando ao desenvolvimento de atividades para a promoção da integração ao mercado de trabalho, de acordo com a Constituição Federal (artigo 203, inciso III e artigo 214, Inciso IV), através da operacionalização de programa de Estágio de Estudantes. O CIEE recebe, mensalmente, das empresas e órgãos públicos uma contribuição institucional por estudante/mês, contratado e ativo no banco de dados. Contas Contábeis: 41101, 41102, 41103, 41104, 41105, 41201, 41202, 41203, 41204, 41205, 41206, 41207, 41301, 41302, 41303, 41304, 41305, 41306, 41307, 42111.

Programa Aprendiz: celebração de instrumentos jurídicos com empresas e órgão públicos, visando ao desenvolvimento de atividades conjuntas, que propiciem a promoção da integração do aprendiz ao mercado de trabalho, e a sua formação para o trabalho, de acordo com a Constituição Federal vigente artigo 7º, inciso XXXIII, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/1998, artigo 203, inciso III e artigo 214, combinado com a Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, Título III, Capítulo IV, Seção IV, estendida a aprendizagem como estratégia de formação técnico-profissional metódica, compatível com o desenvolvimento físico, moral e psicológico do adolescente. A unidade concedente de aprendizagem efetua, mensalmente, ao CIEE, uma contribuição institucional por aprendiz/mês contratado para o Programa Aprendiz Legal. Contas Contábeis: 42120, 42121, 42122, 42123, 42124.

Programa de alfabetização para jovens e adultos: celebração de termos de acordo de cooperação técnica com empresas, com o objetivo de realização de parceria, para implementação de núcleos de alfabetização e suplência do ensino fundamental em suas instalações físicas. O CIEE recebe, mensalmente, uma contribuição institucional, com vistas à cobertura parcial do custo/hora do pessoal designado pelo CIEE: estagiários, assistentes pedagógicos e outros. Conta Contábil: 42113.

Feira do estudante – EXPO CIEE: celebração de termo de participação com o objetivo de regular as condições de participação das empresas na Feira do Estudante –EXPO CIEE, cuja finalidade é unir segmentos empresariais e acadêmicos, em um único local, promovendo o contato e a aproximação entre todos os partícipes do evento, considerando a integração da educação, do jovem e do mercado de trabalho. Conta Contábil: 42115.

Administração do CIEE/RJ (ressarcimento de gastos): termo de parceria e acordo de cooperação técnica, para desempenho das atividades de operação do CIEE/RJ, tecnologia e utilização dos sistemas operacionais de propriedade do CIEE/SP. Conta Contábil: 49123.

Receita com estacionamento: repasse mensal efetuado pela empresa responsável pela administração de parte das vagas do estacionamento localizado no imóvel de propriedade do CIEE, situado na Rua Tabapuã, 445 Itaim Bibi – SP. Conta Contábil: 49122.

Receita de locação: celebração de contrato de cessão onerosa do teatro e salão de eventos, para a realização de atividades diversas por organizações parceiras. Conta Contábil: 49124.

Rendimento de aplicações financeiras: abrangem basicamente as receitas de juros sobre aplicações financeiras. Contas Contábeis: 49112, 49113, 49114, 49116.

Foi indicado no Quadro, incluído no item 4.1.3 do TVF (fl. 1.660), para cada uma dessas fontes de receita, os montantes auferidos em 2012, 2013 e 2014 e, com base nessa comparação, as atividades de estágio e aprendiz representam, na média dos três anos verificados, 94,46% do total de receitas, reforçando, segundo entendimento da autoridade fiscal que autuou, que essas são as atividades principais do CIEE. Logo, de acordo com o relato fiscal, a principal fonte de receita do CIEE provém da venda de seus serviços de intermediação às empresas e aos órgãos públicos.

Nas informações prestadas pelo contribuinte em DIPJ (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica) nos anos-calendário 2012 e 2013 e na ECF (Escrituração Contábil Fiscal) no ano-calendário 2014, as receitas provenientes das atividades de estágio e demais programas mantidos (aprendiz, alfabetização) estão informadas como receitas de doações/subvenções. Contudo, essas receitas decorrem da prestação dos serviços realizados pelo CIEE, os quais foram contratados por diversas empresas e órgãos públicos.

Concluiu a fiscalização que:

- a) as receitas não se tratam de contribuição ou doação efetuada, mas sim de um pagamento do valor acordado pelo serviço prestado;
- b) a principal atividade, de intermediação para estágio ou para aprendiz, é gratuita para o estagiário/aprendiz, mas não para a empresa contratante (conforme verificado em contratos apresentados - anexos, a empresa contratante deve efetuar pagamentos mensais na proporção de estagiários ou aprendizes intermediados pelo CIEE);
- c) o usuário dos serviços prestados pelo CIEE são tanto as empresas que contratam os serviços, como os jovens que se cadastram para serem estagiários ou aprendizes, sendo que o CIEE presta apenas um serviço de intermediação entre essas partes e recebe um pagamento por essa prestação de serviço e esse pagamento é efetuado por uma das partes beneficiada pelo serviço prestado;
- d) os serviços prestados não são efetuados de forma gratuita; e
- e) não se vislumbra o cunho assistencial no serviço de intermediação que por si só não corresponde à promoção à integração ao mercado de trabalho, pois o CIEE não oferece o estágio, apenas um serviço de intermediação entre jovens e empresas.

O serviço de intermediação para estagiários e aprendizes não é atividade exclusiva do CIEE, existem outras empresas que prestam esse mesmo tipo de serviço e que não gozam de imunidade/isenção e, portanto, como essa é a principal atividade do CIEE, o fato de estar usufruindo de imunidade e isenção de tributos, o coloca em vantagem em relação a outras empresas prestadoras do mesmo tipo de serviço, caracterizando uma concorrência desleal e ferindo o Princípio da Livre Concorrência.

Favorecimento a membros de Conselho.

Conforme relatório fiscal, além do exposto, verificou-se o descumprimento de requisitos essenciais que devem ser observados pelas entidades que gozam da imunidade/isenção das contribuições sociais. Especificamente, não foi respeitado o disposto no CTN, artigo 14, incisos I e II e o disposto na Lei nº 12.101/2009, artigo 29, inciso I e II.

Por meio de pesquisas em sistemas da RFB e de análises na escrituração contábil do contribuinte foram identificados lançamentos contábeis relativos a pagamentos efetuados a pessoas jurídicas ligadas a três conselheiros. Foram também identificados lançamentos contábeis relativos à pessoa jurídica ligada ao presidente da Gestão Executiva (órgão responsável pela execução das diretrizes emanadas do Conselho de Administração).

Constatou-se, ainda, que os integrantes da Gestão Executiva prestam trabalho remunerado, porém o presidente da Gestão Executiva não figurou na folha de pagamento.

As pessoas físicas que participam da administração/direção do CIEE e as pessoas jurídicas que foram remuneradas pelo contribuinte são, respectivamente, Ruy Martins Altenfelder Silva, RMAS Comunicação Ltda, Antoninho Marmo Trevisan, Faculdade Trevisan Ltda; Yvonne Capuano; PEC – Projeto Educacional Ycapuano; e Luiz Gonzaga Bertelli, LG Bertelli Consultoria Empr. S/S Ltda. EPP.

Ruy Martins Altenfelder da Silva (CPF 028.677.108/04) – presidente do Conselho de Administração em todo o período fiscalizado (2012 a 2014).

Ruy Martins Altenfelder da Silva é sócio da empresa RMAS Comunicação Ltda juntamente com Nidia Artacho Altenfelder Silva. No contrato de prestação de serviço entre CIEE (contratante) e RMAS (contratada) consta que o objeto do contrato é a prestação de serviços de publicidade que a contratada prestará ao contratante, abrangendo a divulgação no Programa “Diálogo Nacional” de interesse do contratante. O contrato foi firmado em 2003 e aditado em todos os anos seguintes com a prorrogação do contrato e a revisão do honorário pago mensalmente.

Constatou-se, por meio de acesso ao endereço na internet www.dialogonacional.com.br, que o Programa Diálogo Nacional é um programa semanal de TV apresentado por Ruy Altenfelder que tem o objetivo de oferecer ao telespectador entrevistas com personalidades formadoras de opinião das mais diversas áreas.

Verificou-se que: a) o CIEE paga, mensalmente, por inserção de publicidade em um programa que se resume a uma entrevista semanal, b) o entrevistador é o presidente do conselho de administração, c) esses pagamentos são efetuados a uma pessoa jurídica cujo sócio é o próprio presidente do conselho de administração, d) os valores pagos mensalmente são fixos e reajustados a cada ano.

Concluiu a fiscalização que, não obstante a prestação do serviço de publicidade, o fato dela se dar em um programa de pouca evidência, apresentado apenas uma vez por semana, e em que tudo converge para a figura do presidente do conselho de administração, enseja a presunção de indício de seu favorecimento.

A fiscalização aponta em Tabela no item 4.3.5 do TVF (fls. 1.667/1.668)

os valores pagos no período de 2012 a 2014, conforme os lançamentos contábeis na conta 33507701406 – Campanhas Institucionais e em 2014 na conta 301080200007 – Campanhas Institucionais.

Antoninho Marmo Trevisan (CPF 058.444.608/04) – no período fiscalizado foi membro do Conselho Consultivo (em 2012 até 15/04) e membro do Conselho Fiscal (em 2012 a partir de 16/04, 2013 e 2014).

Antoninho Marmo Trevisan é sócio da empresa Faculdade Trevisan Ltda (CNPJ 03.195.861/0001-60). Os pagamentos efetuados pelo CIEE à Faculdade Trevisan se referem a um Termo de Acordo com objetivo de estabelecer ações para a implantação de salas de capacitação teórica do Programa Aprendiz Legal ministrado pelo CIEE. Por esse acordo, a Faculdade Trevisan disponibiliza gratuitamente salas e espaço para realização de atividades.

Além disso, disponibiliza móveis, aparelhos e equipamentos para uso dos colaboradores e aprendizes, sendo que, pelo uso desses móveis, aparelhos e equipamentos está estipulado que o CIEE pagará mensalmente R\$ 10.000,00 a partir de 19/8/2013.

No item 5.3 desse acordo está estipulado o reajuste: “Este valor será reajustado com base na variação do IGPM, na menor periodicidade que venha a ser admitida em Lei e que atualmente é 12(doze) meses”. A fiscalização apontou em Tabela incluída no item 4.3.6 do TVF (fl.

1.669) os valores desses pagamentos, conforme lançamentos contábeis em 2013 na conta 31701202921 – Aluguel-Unid Mooca e em 2014 na conta 301030100001 – Aluguel.

Observou-se que os pagamentos, inicialmente, perfaziam a quantia de R\$ 10.000,00 (em 2013), e, em 2014, já se observam pagamentos de R\$ 24.200,00, valor superior a 100% do estipulado inicialmente.

Como, pelo Termo de acordo as salas e espaço são cedidos gratuitamente, tendo sido estipulado, porém, um valor mensal pelo uso de móveis e equipamentos, concluiu a fiscalização que, pelo fato da faculdade ter ligação com o conselheiro, e que só poderia haver aluguel de espaço não utilizado pela Faculdade, tal circunstância se converteu em oportunidade de favorecimento ao conselheiro.

Yvonne Capuano (CPF 010.892.938/87) – membro do Conselho Consultivo em todo o período fiscalizado (2012 a 2014).

Yvonne Capuano é sócia da empresa PEC – Projeto Educacional Ycapuano - PEC, CNPJ 01.102.126/0001- 30. Foi apresentado o Termo de Cooperação Técnica que teria sido estabelecido com o objetivo de propiciar o estágio de estudantes nas dependências do PEC. Os pagamentos efetuados pelo CIEE ao PEC se referem a reembolsos de despesas dos valores despendidos com a concessão de bolsas-auxílio e auxílio-transporte dos estagiários.

A fiscalização verificou, que, conforme os documentos apresentados, o CIEE efetua o seu serviço de intermediação de estagiários, porém, diferentemente de acordos celebrados com outras empresas, foi concedida a isenção do pagamento mensal por esse serviço e que, além disso, o CIEE efetuou o reembolso de despesas da PEC (bolsas-auxílio e auxílio-transporte dos estagiários). Nos recibos da PEC consta que a importância recebida se refere à doação efetuada pelo CIEE.

A diferença de procedimentos, em relação a outras entidades/empresas, no acordo celebrado entre CIEE e PEC, indicam favorecimentos à pessoa jurídica cuja sócia é membro do Conselho Consultivo do CIEE.

Luiz Gonzaga Bertelli (CPF 011.310.608/49) – da Gestão Executiva (órgão responsável pela execução das diretrizes emanadas do Conselho de Administração).

Luiz Gonzaga Bertelli é sócio da empresa LG Bertelli Consultoria Empresarial (CNPJ 68.167.741/0001-03). No contrato de prestação de serviço, firmado em 5/10/1995, entre o CIEE (contratante) e a LG Bertelli Consultoria Empresarial (contratada),

consta como objetivo, no item I desse contrato, a prestação de serviços técnicos de consultoria, sendo que o sócio-gerente da contratada, Luiz Gonzaga Bertelli, exerce a presidência da diretoria executiva da contratante (CIEE).

De acordo com o artigo 32 do Estatuto Social do contribuinte, compete ao Conselho de Administração dirigir a entidade, sendo que o artigo 43 desse Estatuto apresenta a Gestão Executiva como a responsável pela execução das diretrizes emanadas do Conselho de Administração. A figura principal da Gestão Executiva é o Superintendente Geral ou Presidente Executivo. A fiscalização cita, à fl. 1.672 (TVF), o artigo 3 Regimento Interno da Gestão Executiva que trata da competência da Superintendência Geral.

De acordo com o relatório fiscal, a Gestão Executiva é o órgão responsável pela administração da entidade, sendo que no artigo 44 do Estatuto Social está expresso que “A organização prevista no art. 43 é por natureza inteiramente distinta dos órgãos institucionais previstos no art. 20 e as suas funções não se confundem com as funções estatutárias desses órgãos.”. Concluiu, a fiscalização, que a Gestão Executiva é o órgão criado para administrar a entidade sob o crivo do Conselho de Administração.

A fiscalização traz quadro à fl. 1.673 no qual indica os membros da Gestão executiva do autuado.

Segundo a fiscalização, verificou-se que os integrantes da Gestão Executiva prestam trabalho remunerado com vínculo empregatício, salvo o presidente/superintendente. Inclusive, este último não figura na folha de pagamento do CIEE nem mesmo como contribuinte individual e foi contratado para exercer a presidência da Gestão Executiva, porém sua remuneração mensal é efetuada através da empresa LG Bertelli.

Concluiu, a fiscalização que a remuneração do Superintendente Geral/Diretor Executivo foi efetuada por meio de uma pessoa jurídica, o que estaria em desacordo com a possibilidade prevista no inciso I do §1º do artigo 29 da Lei nº 12.101/2009.

Concluiu a fiscalização que, antes da publicação da Lei nº 12.868/2013, o fato da entidade remunerar o seu presidente executivo através de pessoa jurídica demonstra o descumprimento de requisito para o gozo da isenção/imunidade para o período. Concluiu, ainda, que após a publicação dessa Lei mencionada, o principal gestor do CIEE, Luiz Gonzaga Bertelli, atende apenas uma das condições impostas pelo artigo 29 da Lei nº 12.101/2009 pelas referidas leis, isto é, não figurar nos estatutos da entidade. Contudo, por exercer a gestão do CIEE por intermédio da pessoa jurídica LG Bertelli Consultoria Empresarial, não há formalmente vínculo de emprego.

A fiscalização indicou em tabela no item 4.3.8, fls. 1.675/1.676, os valores pagos a esse diretor por meio da LG Bertelli.

Pagamento de décimo quarto salário a trabalhadores.

Foram identificadas nas folhas de pagamento rubricas referentes a pagamento de 14º salário: rubrica 69 (14º Salário – 1ª Parcela) e rubrica 72 (14º Salário – 2ª Parcela). Solicitado a explicar tais pagamentos, o contribuinte assim se manifestou:

O pagamento do décimo quarto salário é concedido a todos os empregados do CIEE sem qualquer distinção, a título de reconhecimento pelos bons serviços prestados durante o ano letivo. Este valor é pago anualmente para todos os empregados no valor de um salário nominal e em duas parcelas, a saber:

- 50% do salário nominal no mês de novembro - 50% do salário nominal no mês de dezembro”. Dessa feita, considerando-se que o pagamento do décimo quarto salário constitui-se como uma mera liberalidade, e tendo em vista o montante gasto anualmente, conforme apresentado na tabela do item 4.4.3 do TVF, concluiu a fiscalização que não foi obedecido ao disposto no CTN, artigo 14, inciso I e na Lei nº 12.101/2009, artigo 29, inciso V.

Levantamento do Débito.

Concluiu a fiscalização que o contribuinte não observou o disposto no CTN artigo 14, incisos I e II e na Lei nº 12.101/2009, artigo 29, incisos I, II e V e, portanto, não faz jus à isenção do pagamento da contribuição previdenciária a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social (artigo 22 da Lei 8.212/1991) no período de lançamento.

Para a apuração da base de cálculo (remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais) foram consideradas as folhas de pagamento apresentadas e as GFIP verificadas nos sistemas da RFB para o período de 01/2012 a 13/2014.

No anexo 1 deste relatório foram discriminadas as remunerações de todos os segurados empregados (categoria 1 – empregado e categoria 7 – menor aprendiz), por estabelecimento e competência. Da mesma maneira, no anexo 2, estão discriminadas as remunerações de todos os segurados contribuintes individuais (categoria 13). Para a apuração dos valores devidos as remunerações foram totalizadas mensalmente, considerando-se os estabelecimentos da empresa conforme o anexo 3 (empregados) e anexo 4 (contribuintes individuais).

Multa.

De acordo com o relatório fiscal, como o contribuinte não faz jus à isenção/imunidade das contribuições previdenciárias, e dessa maneira não poderia ter informado em GFIP o código FPAS 639 que confere a isenção das contribuições previdenciárias, ocorreu a conduta prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502/1964, tendo sido a multa agravada/qualificada.

A ciência do lançamento foi em 14/12/2017 (e-fl.1.850).

A impugnação foi apresentada em 11/01/2018 (e-fls. 1.865 a 1.917), alegando, ainda segundo o Relatório do Acórdão recorrido:

Preliminares.

Nulidade dos autos de infração por cerceamento do direito de defesa.

Diz que os AI são nulos em razão da forma com que foi redigido o TVF, carecendo de fundamento, pautando-se em inferências e presunções. Cita trechos do TVF para demonstrar a utilização de expressões tais como: “enseja-se à presunção de indício de favorecimento”, “pressupõe uma oportunidade de favorecimento a esse conselheiro”, “indicam favorecimentos a empresa”. Assevera que o TVF não demonstra de forma clara e linear os motivos pelos quais concluiu pela ocorrência de favorecimento aos conselheiros do CIEE pela mera contratação das pessoas jurídicas mencionadas.

Diz que todas as atividades contratadas foram realizadas a contento e que a Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil não tinha razão para concluir que houve favorecimento aos integrantes do Conselho da Entidade.

Assevera que a autoridade tributária, em nenhum momento, comprovou que o CIEE teria incorrido em favorecimento aos integrantes do Conselho. Disserta sobre o que seja presunção e sua inaplicabilidade ao tipo tributário, citando doutrina.

Cita legislação aplicável ao processo administrativo tributário federal e afirma que a descrição pelo TVF dos fatos, dos conceitos e das supostas infrações legais não restaram claras, não havendo que se admitir as manifestações fiscais com essas inconsistências.

Diz que não é possível fazer a subsunção de um fato atinente ao CIEE a uma norma jurídica que o proíba, além de não haver elemento fático capaz de justificar a pretensão da fiscalização de constituir os créditos tributários decorrentes. Aduz que as autuações não podem ser amparadas em argumentos frágeis sem que haja certeza ou prova de concretização das irregularidades alegadas.

Decadência de parte do crédito tributário – Contribuições previdenciárias (janeiro a novembro de 2012).

Diz que parte dos tributos deve ser, de plano, cancelada, tendo em vista a extinção do crédito tributário pela decadência, nos termos do que dispõe o CTN, artigo 150, § 4º, porque não houve dolo, fraude ou simulação. Conclui que, como os autos de infração foram lavrados em 13/12/2017, não podem ser exigidos tributos referentes a fatos geradores ocorridos antes de 13/12/2012.

Nulidade do auto de infração das contribuições devidas a Terceiros. Não observância do limite de 20 salários das bases de cálculo.

Diz que, conforme previsto no parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950/1981, há um limite máximo do salário-de-contribuição que é a base de cálculo das contribuições devidas a terceiros e que esse limite não foi observado. Aduz que, posteriormente, com a o advento do Decreto-Lei nº 2.318/1986, no seu artigo 3º, houve a revogação do disposto no caput do artigo 4º da Lei nº 6.950/1981, unicamente, para a “contribuição da empresa” (cota patronal). Conclui que o parágrafo único do artigo 4º que trata da contribuição para terceiros permaneceu em vigor.

Assevera que tal posicionamento já restou reconhecido pelo STJ e pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Cita decisões judiciais que tratam do Incra e do Salário-educação.

Requer o cancelamento da autuação fiscal para constituição da contribuição para Terceiros.

Direito.

Centro de Integração Empresa-Escola – CIEE.

Disserta sobre o CIEE, sua história, finalidades, atividades que desempenha e alguns dos resultados alcançados de 2012 a 2014.

Aponta que atua facilitando a parceria entre organizações empresariais e instituições de ensino, bem como, capacitando, orientando e criando condições para que os adolescentes e jovens possa ser absorvidos pela força produtiva nacional. Diz que seu objetivo é executar serviços e programas que garantam a efetivação dos direitos socioassistenciais de seus beneficiários, promovendo a integração ao mercado de trabalho como forma de enfrentamento das desigualdades sociais.

Diz que presta atendimento gratuito aos seus adolescentes e jovens atendidos, de forma continuada, permanente e planejada, na promoção da integração ao mercado de trabalho, em conformidade com os ditames da Lei Orgânica de Assistência Social, LOAS, Lei nº 8.742/1993. Aduz que os relatórios de atividade do CIEE referentes aos exercícios objeto da fiscalização (Doc. 07 a 09) evidenciam que o CIEE oferece oportunidades para a construção de autonomia pessoal e social de seus usuários, com vistas a garantir a efetivação dos direitos socioambientais, a promoção da cidadania ativa, e o enfrentamento das desigualdades sociais, em consonância com a Política Nacional de Assistência Social.

Disserta sobre os programas que desenvolve: a) Programa de estágio, com esse programa o CIEE concede ao aluno do ensino médio e superior a oportunidade do contato direto com o mundo do trabalho aliado à percepção de remuneração que, em muitas vezes, corresponde a única fonte de renda familiar e meio de sobrevivência; b) programa Aprendiz ministrado pelo CIEE: o programa de aprendizagem do CIEE é voltado para a preparação e inserção de adolescentes e jovens no mercado de trabalho com fundamento na Lei nº 10.097/2000, por esse programa os atendidos são capacitados por meio de atividades teóricas em cursos de formação técnico-profissional metódicos e pela realização de atividades práticas nas dependências de unidades concedentes de aprendizagem profissional que co-participa no processo educativo e de formação; c) Alfabetização de adultos: atende pessoa de baixa renda e em situação de vulnerabilidade

socioeconômica que não tiveram possibilidade de estudo na infância ou na idade adulta, proporciona a iniciação dos atendidos no processo de escolarização por meio da apropriação do código linguístico.

Caráter assistencial das atividades do CIEE.

Diz que com base no detalhamento das atividades que desenvolve resta indiscutível sua natureza assistencial, porque a integração ao mercado de trabalho é atividade expressamente reconhecida como assistencial pela Constituição da República – CR de 1988.

Cita artigo 203, inciso III e artigo 2º da LOAS para comprovar que a atividade de promoção da integração ao mercado de trabalho é um dos objetivos da assistência social, prestada a todos os que por seus meios próprios não conseguiram acesso ao direito social do trabalho.

Assevera que o STF decidiu que o conceito de assistência social pretendido pela CR de 1988 é amplo. Cita decisão e doutrina.

Afirma que o Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS emitiu a Resolução nº 33/2011 que define a promoção da integração ao mercado de trabalho no campo da assistência social e estabelece seus requisitos.

Conclui que as atividades desenvolvidas pelo CIEE, em estrita conformidade como o disposto na legislação que trata da assistência social, tem essa natureza.

Assevera que o próprio Poder Judiciário já atestou o caráter assistencial do CIEE em decisão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (Doc. 10).

Diz que é portador de Cebas concedido pelo Ministério do Desenvolvimento Social – MDS que realiza minuciosa análise quanto ao caráter assistencial das entidades que certifica e que no entendimento do MDS, a promoção da integração ao mercado de trabalho caracteriza nítida atividade assistencial nos termos da Nota Técnica nº 02/2017/DRSP/SNAS/MDS, de 23/1/2017 (Doc. 11).

Afirma que o Cebas é exigido pelas autoridades fiscais para que seja reconhecida justamente a imunidade às contribuições sociais ora questionadas, o que foi ignorado pela autoridade tributária. Aduz que teve o seu Cebas deferido para o período fiscalizado conforme Portaria nº 36/2015, originalmente publicada no DOU de 6/5/2015 e retificada no DOU de 8/5/2015, para constar o período de vigência correto de 1/1/2010 a 31/12/2014 (Doc. 12).

Diz que o CIEE é inscrito nos Conselhos Municipais de Assistência Social– CMAS nos municípios em que atua (Doc. 30)

Assevera que o Cebas permanece válido uma vez que o respectivo pedido de renovação foi tempestivamente apresentado ao MDS sob o protocolo 71000.141758/2014- 59, ainda em análise e que protocolou pedido de renovação para período subsequente (de 1/1/2018 a 31/12/2020).

Conclui que resta evidente o caráter assistencial do CIEE como reconhecido pelo Ministério que analisa as atividades assistenciais propriamente ditas para os fins de concessão de Cebas. Diz que não sendo assim a autoridade tributária não pode questionar sua natureza.

Diz que suas receitas decorrem de contribuições destinadas à manutenção das atividades e programas da entidade, as quais são revertidas na operacionalização e expansão de seus programas. Aduz que não há qualquer inadequação na forma como o CIEE procede em relação a seus recursos que deveriam ser lançados como prestação de serviço, uma

vez que recebe valores das empresas parceiras, desenvolvendo suas atividades assistenciais gratuitamente.

Alega que a relação do CIEE com as empresas parceira não é de mero prestador de serviços, mas de agente promotor da inserção dos jovens (contratados pelas concedentes de estágio ou aprendizagem) no mercado de trabalho e aduz que pelo fato do CIEE não ser mero empregador e sim promotor da integração no mercado de trabalho que o caracteriza como entidade assistencial.

Assevera que quanto à gratuidade das atividades as demonstrações contábeis já analisadas pela auditoria fiscal (Doc. 14 a 16) demonstram que todos os recursos da entidade são despendidos única e exclusivamente para a prestação de suas atividades assistenciais, ofertadas de maneira integralmente gratuita.

Imunidade do impugnante e do tratamento devido pela sua natureza.

Diz que uma vez demonstrada a sua condição como entidade constituída sem quaisquer finalidades lucrativas e com atuação na área de assistência social, é importante registrar que a é de fato imune nos termos da CR de 1988, artigo 150, inciso VI, alínea “c” e artigo 195, § 7º.

Cita legislação e tece condições sobre a imunidade e conclui que uma vez estabelecida a definição do instituto jurídico que o respalda não há que se falar em cumprimento de requisito estabelecido em lei ordinária com pretendeu o TVF, ou seja, não há que se falar em cumprimento dos requisitos estabelecidos pela Lei nº 12.101/2009, mas tão somente na observância dos artigo 9º e 14 do CTN.

Diz que nesse sentido foi o recente entendimento do STF ao analisar o Recurso Extraordinário – RE nº 566.622, com tema submetido ao regime de repercussão geral e cita trecho de voto.

Cumprimento dos requisitos exigidos pelos artigos 9º e 14 do CTN.

Cita e comenta os artigos 9º e 14 do CTN.

Não Distribuição de patrimônio ou renda.

Diz que dentre as equivocadas alegações trazidas pela autoridade tributária está o descumprimento do artigo 14 do CTN em razão de suposto favorecimento a membros do Conselho.

Afirma que todas as contratações tiveram objeto contratual específico e comprovadamente alcançado, não havendo que se falar em suspeita de distribuição disfarçada de patrimônio ou renda.

Aplicação de recursos no território nacional e em suas finalidades sociais.

Alega que as demonstrações contábeis referentes aos exercícios autuados evidenciam que aplicou as receitas integralmente no território nacional e em suas finalidades sociais.

Assevera que o objeto de cada contratação referida pela fiscalização está em consonância com as finalidades sociais do CIEE, trazendo benefícios as suas atividades e conseqüentemente a seus atendidos, seja no âmbito do Programa de Aprendizagem ministrado pelo CIEE e do Programa Alfabetização de Adultos ou de forma geral, em benefício das atividades como um todo, como no caso da publicidade e da melhoria e organização da gestão administrativa.

Manutenção de escrituração contábil revestida de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Apresenta argumentos e diz juntar documentos (Doc. 17) que comprovam que cumpre as obrigações contábeis aplicáveis às pessoas jurídicas de sua natureza.

Aponta trechos do Estatuto Social que comprovariam que cumpre a exigências do disposto no CTN, artigo 14.

Cumprimento dos requisitos (ainda que inconstitucionais) da Lei nº 12.101/2009.

Diz que ainda que os requisitos para fruição da imunidade previstos na Lei nº 12.101/2009, sejam inconstitucionais por serem trazidos por legislação ordinária, cumpre todos eles. Tece considerações sobre essa Lei.

Assevera que não distribui qualquer parcela de seu patrimônio ou receita entre seus conselheiros, uma vez que suas rendas são aplicadas na consecução de seus objetivos sociais, nos termos do artigo 6º do Estatuto Social e que seus conselheiros atuam voluntariamente sem perceber remuneração (o que é permitido pela atual legislação aplicável)

nos termos do disposto no seu Estatuto Social, artigo 6º. Aduz que o 14º salário que concede aos seus funcionários não pode ser considerado como bonificação.

Impugnação aos fatos alegados pela Auditora Fiscal.

Ausência de concorrência desleal.

Alega, em atenção à conclusão fiscal de que a existência de imunidade/isenção ensejaria afronta do CIEE à livre concorrência, que não realiza a atividade de intermediação de estagiários e aprendizes, mas a promoção da integração ao mundo do trabalho, o que compreende atividades mais amplas, com finalidade assistencial reconhecida pela CR de 1988.

Tece considerações sobre entidades sem fins lucrativos e sociedades empresárias, citando legislação, e diz que atende às condições impostas pela doutrina e jurisprudência para, na condição de entidade sem fins lucrativos, exercer atividade econômica:

ser desempenhada em consonância com as finalidades estatutárias da entidade e ser o resultado financeiro da atividade integralmente aplicado na manutenção e no desenvolvimento dos objetivos sociais da entidade. Conclui que a principal diferença entre entidades sem fins lucrativos e sociedades empresárias reside na ausência de distribuição de lucros e que, portanto, ele não está em condições de equivalência com empresas que atuam no mesmo ramo.

Aponta que o STF já admitiu que a imunidade tributária não impede o exercício de atividades econômicas. Cita trecho da decisão do STF.

Assevera que decisão judicial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, transitada em julgado (Doc. 10) reconheceu o caráter assistencial do CIEE, a despeito de formalização de convênios com empresas públicas e privadas, justamente por estarem vinculados à realização de suas finalidades essenciais e terem todo o recurso decorrente aplicado nelas.

Aponta que atua em igualdade de condições com outras entidades sem finalidade lucrativa que cita (Doc. 18) e conclui que todas elas desempenham papel da integração ao mundo do trabalho sem finalidade lucrativa e possuem regime tributário distinto e menos oneroso que o das sociedades empresárias.

Diz que não afronta à livre concorrência e tece considerações a respeito, citando doutrina.

Ausência de favorecimento aos membros do Conselho.

Assevera que houve uma compreensão distorcida dos fatos que o levaram a celebrar contratos de objetos diversos, com pessoas jurídicas variadas, cujos quadros sociais eram eventualmente também compostos por pessoas que estavam ocupando os cargos de conselheiros o a Presidência Executiva. Aduz que essas contratações estiveram diretamente relacionadas às finalidades sociais o que afasta o descumprimento do requisito para fruição de imunidade contida no CTN, artigo 14, inciso II como na Lei nº 12.101/2009, artigo 29, inciso II.

Alega que por terem objeto contratual e específico e comprovadamente alcançado, não há que se falar em suspeita de distribuição disfarçada de patrimônio ou renda em afronta ao disposto no CTN, artigo 14, inciso I e na Lei nº 12.101/2009, artigo 29, inciso I, ou de artifício para remuneração de dirigentes (o que não configurava mais vedação durante parte do período em análise, qual seja 2014).

Contrato de prestação de serviços de publicidade celebrado com a RMAS Comunicação Ltda.

Diz que a RMAS Comunicação Ltda prestou, durante todos os anos em que a contratação se manteve (até 2016, quando foi encerrada), importantes serviços de publicidade materializados na divulgação das atividades do CIEE em programa vinculado à Redevida de televisão, um emissora aberta de cobertura nacional. Aduz que com a ampla divulgação de suas atividades foi possível aumentar significativamente o seu alcance de atuação.

Afirma que o contrato foi celebrado em 2003, tendo sua vigência sido estendida até o período fiscalizado, a partir da qual seu sócio, Sr. Ruy Altenfelder passou a ocupar o cargo de Presidente do Conselho de Administração. Conclui que a intenção da partes em contratar, precedeu, em muito, qualquer vínculo com a entidade.

Assevera que ao contrário do que alegou a auditoria fiscal, o animus contrahendi decorreu da relevância e do alcance de audiência do programa Diálogo Nacional, no qual eram transmitidas entrevistas diversas o que despertava interesse de todos os públicos.

Alega que tal fato pode se verificado em consulta ao próprio site indicado na notificação fiscal, no qual consta a íntegra da entrevista de despedida do programa, com o Governador do Estado de São Paulo, Geraldo Alkimin, após a transmissão de outras 980 entrevistas de personalidades importantes do cenário nacional, nos 19 anos que o programa esteve no ar desde 1988. Diz que a consulta ao site também revela que o programa era igualmente patrocinado/apoiado por outras instituições que acreditavam no benefício que o vínculo trazia a sua imagem.

Assevera que, portanto, não pode ser acatada qualquer alegação de favorecimento indevido ao sócio, inclusive pela ausência de qualquer indício ou comprovação por parte da fiscalização.

Termo de acordo de cooperação técnica celebrado com a Faculdade Trevisan Ltda.

Diz que o acordo se refere à cooperação relacionada com o desenvolvimento de um de seus programas, o programa Aprendiz e que o acordo foi celebrado com o objetivo de implantar salas de capacitação teórica dos aprendizes atendidos em julho de 2013, tendo sido rescindido em outubro de 2016.

Assevera que o objeto da contratação estava em consonância com as finalidades sociais e trazia benefícios a suas atividades e a seus atendidos, porque a Faculdade oferecia suas aulas regulares no período noturno, de forma que a estrutura estava disponível

durante o dia, estrutura que contava com ótima localização, permitindo fácil acesso dos alunos, instalações de qualidade e excelente ambiente de aprendizado.

Diz que a faculdade cedeu o espaço gratuitamente locando apenas os móveis equipamentos postos à disposição dos alunos, incluindo mesas e cadeiras de salas de aula, salas administrativas, sala dos professores, equipamento de multimídia de projeção de imagem, computadores, etc, no período das 8:00 às 17:00 horas.

Afirma que não há qualquer relação com o fato de que, no período, um dos sócios da pessoa jurídica integrava um dos Conselhos do CIEE porque demonstrou que o valor pactuado estava de acordo com as disposições do mercado na época, sendo que seus reajustes periódicos também buscaram acompanhar as variações do mercado de locação, nos limites da inflação econômica (Doc. 20). Aduz que o índice de atualização pactuado buscava custear a depreciação patrimonial decorrente do transcurso do tempo.

Assevera que a utilização do espaço para instalação das salas foi inclusive comprovada pela fiscalização mediante a apresentação de lista de presença dos aprendizes e controle de presença dos professores responsáveis pela capacitação, bem como por fotos que registraram as atividades à época (Doc. 21).

Aponta que uma evidência clara da execução contratual decorre da inserção de cláusula pelas partes (por meio de aditamento), referente a valor adicional para manutenção do ambiente (cláusula 5.3 incluída a partir do Primeiro Aditamento, Doc. 22).

Aduz que esse aditamento se deu em razão da grande depreciação do patrimônio da Faculdade causada pelos aprendizes capacitados pelo CIEE. Diz que a cada mês o dispêndio de um valor específico era necessário para a correspondente limpeza e reparos no local, situação que levou, inclusive, a Faculdade a rescindir o acordo entre as partes em 10/2016 (Doc. 23).

Conclui que não há qualquer benefício à pessoa contratada e ao sócio.

Termo de cooperação técnica celebrado com o Pec – Projeto Educacional Ycapuano.

Diz que o Pec era uma associação sem fins lucrativos que desenvolvia projetos voltados à alfabetização de adultos e que considerando que guardava afinidade com o programa de alfabetização de adultos do CIEE, firmaram acordo de cooperação técnica, para atuação conjunta dos projetos utilizando-se de espaço amplo e de fácil acesso aos alunos, passando a oferecer estágios a serem realizados no PEC, durante o exercício de 2012 (Doc. 24).

Alega que demonstrou à fiscalização que o pólo de alfabetização que foi objeto da cooperação, na unidade da Mococa, era apenas um entre outros pólos que o CIEE mantinha conforme evidencia o relatório de atividades (Doc. 07) o que comprova a direta relação do objeto da cooperação com as finalidades sociais do CIEE e atividades já desenvolvidas independente da parceria.

Assevera que a equivocada compreensão da Auditora Fiscal sobre a isenção da contribuição concedida pelo CIEE ao PEC, como se ela fosse exclusiva, não se sustenta porque em outras oportunidades a isenção da contribuição institucional é um benefício concedido a outras pessoas jurídicas com as quais desenvolve as atividades de estágio e aprendizagem.

Aponta que de todo o período fiscalizado, apenas em 2012 esteve vigente o acordo de cooperação e a Sra. Yvonne Capuano permaneceu no Conselho do CIEE também em 2013 e 2014, de modo que se a contratação pretendesse resultar em favorecimento da conselheira teria perdurado.

Contrato de consultoria celebrado com a LG Bertelli Consultoria Empresarial.

Diz que a fiscalização questiona o contrato de consultoria celebrado entre o CIEE e a LG Bertelli porque um dos sócios dessa consultoria ocupou a Presidência executiva do CIEE.

Assevera que, sendo um ocupante de cargo não estatutário sua remuneração sempre foi permitida pela legislação. Aduz que, não obstante o fato de que apenas os requisitos estabelecidos pelo CTN, artigo 14, caracterizam exigência legítima para a fruição da imunidade, as autoridades tributárias defende que devem ser igualmente observados os requisitos de lei ordinária, o disposto no artigo 29 a Lei nº 12.101/2009, mesmo que inconstitucionais.

Aponta que, embora a remuneração dos dirigentes profissionais não estatutários sempre tenha sido permitida por lei, desde 16/10/2013, com a publicação da Lei nº 12.868/2013 a Lei nº 12.101/2009, possibilita a remuneração de dirigentes estatutários.

Disse que esclareceu à fiscalização que o cargo exercido por Luiz Gonzaga Bertelli durante o período fiscalizado tinha natureza de gestão administrativa, sendo, portanto, função não estatutária e, dessa forma, sua atuação não se enquadrava na situação vedada pelo artigo 29 da Lei nº 12.101/2009, podendo ser remunerada sem qualquer questionamento.

Assevera que a remuneração paga ao Sr. Luiz Gonzaga Bertelli foi objeto de análise da indicada decisão judicial proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, transitada em julgado (Doc. 10) que entendeu não haver descumprimento do requisito do inciso I do artigo 14 do CTN.

Aponta que nenhuma das demais contratações invocadas pela Auditora Fiscal representa perigo à imunidade do CIEE, uma vez demonstrado que todas estavam diretamente relacionadas à finalidade social da entidade e não caracterizaram distribuição disfarçada de renda ou patrimônio. Cita decisão do extinto Conselho de Contribuintes.

Conclui que a remuneração tem nítido caráter salarial e não se caracteriza como qualquer distribuição de patrimônio como veda o CTN, artigo 14, inciso I e a Lei nº 12.101/2009, artigo 29, inciso I.

Ausência de vedação ao pagamento do 14º salário.

Assevera que apresentou farta documentação comprovando que o pagamento de 14º salário foi realizado a seus empregados, sendo parte de sua remuneração, razão pela qual não há qualquer hipótese de ser considerado distribuição ou pagamento de bonificação.

Aponta que as pessoas contempladas com os valores não integram nenhum órgão estatutário da entidade, mas são empregados, sujeitos às remunerações, verbas e benefícios trabalhistas e que, portanto, não haveria que se falar em distribuição de resultados ou pagamento de bonificação,. Alega que os valores pagos duas vezes por ano integram o próprio salário de seus empregados, e não depende do alcance de qualquer meta, seja de caráter financeiro, seja de caráter social, ou ainda da verificação de superávit no resultado final do CIEE. Aduz que se trata de verba/remuneração trabalhista paga como um direito trabalhista do empregado.

Diz que não se trata de benesse a seus empregados, e que ao instituir a referida remuneração contratou consultoria jurídica especializada no assunto para se manifestar a fim de adotar tal prática com segurança. Cita trecho de pareceres (Doc. 25 e 26).

Decisões favoráveis ao CIEE sobre o tema questionado. Confirmação da imunidade pelas autoridades julgadoras.

Diz que já foi alvo de duas autuações fiscais que buscavam questionar seu direito à imunidade sendo que ambas foram canceladas pelas autoridades julgadoras.

Processo administrativo n.º 13880.0004233/1997-28.

Assevera que o processo administrativo n.º 13880.0004233/1997-28 decorrente de suspensão da imunidade tributária foi formalizado pelo Ato Declaratório n.º 11/1997, por entenderem que não teria observado as disposições do artigo 14 do CTN, nos exercícios de 1996 e 1997.

Aponta que na ocasião a autoridade julgadora de 1ª instância confirmou as autuações, acatando as alegações da fiscalização que se assemelham com as alegações ora rebatidas, porém o julgamento restou reformado em sede de Recurso Voluntário nos termos do Acórdão n.º 101-93.270, do qual cita trecho (Doc. 27). Aduz que não é possível que as autoridades julgadoras entendam de forma diversa, ao analisarem as mesmas alegações em relação ao mesmo contribuinte.

Processo administrativo n.º 19515.001482/2002-13.

No processo administrativo n.º 19515.001482/2002-13 as autoridades tributárias sustentavam, tal como nos AI impugnados, que teria sido descumprido o disposto na alínea “a” do § 2º do artigo 12 da Lei n.º 9.532/1997, ao supostamente ter remunerado o seu dirigente o Sr. Luiz Gonzaga Bertelli pelos serviços prestados, de forma dissimulada. Diz, ainda, que nesse processo, a autuação pautava-se na acusação de que a atividade prestada não teria caráter assistencial uma vez que teria como contrapartida o pagamento por parte das conveniadas. Cita trecho da decisão tomada na Delegacia da Receita Federal de Fiscalização (Doc. 28) que entendeu que a notificação fiscal de suspensão da isenção era improcedente.

Conclui que alegações similares àquelas tecidas no presente caso foram analisadas pelo Conselho de Contribuinte e pela Delegacia da Receita Federal de Fiscalização, tendo ambos entendido que é uma entidade imune e que atende a todos os requisitos previstos na fiscalização para usufruir da imunidade.

Inexistência de sonegação. Inaplicabilidade da multa qualificada.

Diz que a multa aplicada no percentual de 150% não pode prevalecer.

Assevera que a fiscalização apontou que houve um “indício de sonegação”. Aduz que, com base na única e exclusiva alegação de que teria se declarado como entidade imune sem preencher os requisitos previstos na legislação fiscal entendeu que deveria ser agravada a multa de ofício uma vez que tal fato indicaria um indício de sonegação.

Aponta que a exigência de multa aplicada no patamar de 150% depende de comprovação cabal de que agiu com dolo, conforme prevê o artigo 71 da Lei n.º 4.502/1964.

Assevera que no caso concreto, ainda que seja possível entender que teria deixado de cumprir os requisitos legais para gozar da imunidade prevista na Constituição da República, não houve prática de qualquer ato tendente a impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte das autoridades fazendárias. Aduz que de 2012 a 2014 agiu de forma totalmente transparente, cumprindo com todas as obrigações acessórias que são exigidas das entidades imunes e forneceu à autoridade tributária todas as informações e documentos solicitados. Cita doutrina que trata de sonegação e dolo.

Aponta que o CSRF ao analisar acusação fiscal semelhante àquela verificada no caso concreto, entendeu que o simples fato do contribuinte se declarar como entidade imune no preenchimento das obrigações acessórias não configura ato de sonegação.

Cita decisão do CSRF e pelo Carf.

Alega que para que se caracterize dolo é necessária a prova cabal de que houve a intenção perniciosa e que isso não ocorreu no caso concreto, uma vez que a autoridade tributária informa que o fato de ter se declarado como entidade imune indicaria um “índice de sonegação”. Cita doutrina e decisões do CSRF e do Carf e Súmulas 14 e 25, também do Carf, para amparar seu entendimento.

Assevera que quem age com intuito de fraude, sonegação ou conluio realiza operações proibidas não as escritura em seus registros comerciais e fiscais e, quando fiscalizado, não entrega a documentação solicitada, procurando sob todas as formas ocultar essas operações, adultera documentos, utiliza-se de documentos calçados e paralelos, pessoas inexistentes ou “laranjas” e de documentos falsos e inidôneos. Aponta que nenhuma dessas condutas foi verificada.

Retoma seu argumento de que possui Cebas durante todo o período fiscalizado, o que evidencia, que agiu de forma transparente.

Requer se determine a impossibilidade da exigência da multa qualificada de 150%.

Impossibilidade de exigência de multa em caso de dúvida.

Assevera que caso haja deliberação pelo voto de qualidade é razoável considerar que há, no mínimo, dúvida quanto à ocorrência da infração e que a exigência de valores a título de penalidades não se coaduna com a dúvida, conforme CTN, artigo 112. Cita doutrina para amparar esse entendimento. Afirma que caso haja dúvida por parte do órgão julgador deve ser determinada a aplicação do artigo 100 do CTN para ver se protege a confiança depositada pelo contribuinte nas decisões proferidas pelos órgãos de jurisdição administrativa.

Ad argumentandum. Vedação ao confisco.

Aponta que a multa aplicada tem caráter confiscatório o que viola a CR de 1988 e cita decisão do STF tomada em sede de repercussão geral, RE 582.461 que trata da multa moratória de 20% (concluindo que ela não é confiscatória).

Aponta ao citar trechos do voto do relator que o STF ratificou o entendimento de que multas que superam o percentual de 100% do valor do tributo são confiscatórias e inconstitucionais.

Alega que como decorrência dos Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade, é imperioso que nos processos administrativos seja adotado o critério da vedação de aplicação de multa em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público.

Tece considerações sobre tributo, sobre aplicação de penalidade.

Conclui que a multa qualificada deve ser cancelada ou reduzida para 75% do valor do tributo.

Requer, alternativamente, que caso assim não se entenda, tendo em vista que a inconstitucionalidade da multa no patamar de 150% em razão de acusação de sonegação, fraude ou conluio será julgada, em sede de repercussão geral, no RE nº 736.090, que a turma de julgamento deve determinar o sobrestamento deste processo administrativo, nos termos do Código de Processo Civil, artigo 1.037, aplicável ao caso concreto por força do artigo 15 do referido diploma legal.

Illegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

Diz que os juros calculados com base na taxa Selic não podem ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por ausência de previsão legal.

Tece considerações sobre a previsão legal para cobrança de juros com base na Selic, sobre tributo e penalidade pecuniária, citando trecho de voto relativo a acórdão do extinto Conselho de Contribuintes e de ementa de decisão do CSRF.

Requer seja determinado o cancelamento de juros de mora calculados com base na Taxa Selic sobre a multa de ofício lançada nos autos de infração.

Síntese conclusiva.

Retoma de foram sintética seus argumentos

Pedidos.

Requer:

- a) Sejam acolhidas as preliminares arguidas, para declarar nulos os autos de infração, considerando os vícios detalhados;
- b) Sejam os autos de infração julgados integralmente improcedentes, com a consequente extinção dos respectivos créditos tributários e com o cancelamento da multa aplicada.

O Acórdão apreciou a impugnação (e-fls. 2.490 a 2.535) e decidiu acolher em parte os argumentos, mas manter o crédito tributário.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

A fruição da imunidade/isenção relativamente às contribuições previdenciárias patronais e para outras entidades e fundos é aplicável apenas a entidades beneficentes e depende do cumprimento dos requisitos estabelecidos por legislação em vigor.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

É vedado ao fisco afastar a aplicação de lei, decreto ou ato normativo por inconstitucionalidade ou ilegalidade.

CONTRIBUIÇÕES.

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

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES.

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

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte tomou ciência do Acórdão do julgamento de primeira instância em 18/10/2018 (e-fl. 2.605). Em 14/11/2018, apresentou Recurso Voluntário anexado às e-fls. 2.608 a 2.679.

Em síntese argumenta que:

O acórdão recorrido está fundamentado em premissa fiscal equivocada, já que o Parecer n.º 136/2012/Conjur-MDS/CGU/AGU foi superado pelo superveniente Parecer n.º 248/2018/CGCEB/DRSP/SNAS/MDS, o qual atesta o legítimo caráter socioassistencial do CIEE (tópico II.1);

O acórdão recorrido desrespeitou o princípio da segurança jurídica e diversas disposições legais, notadamente a LINDB, ao desconsiderar ilegalmente o CEBAS válido do Recorrente para todo o período autuado, assim como ao ignorar as decisões administrativas e judiciais favoráveis ao caráter socioassistencial do CIEE (tópico II.2);

Os autos de infração padecem do vício de fundamentação, já que não há no TVF as questões de fato que ensejaram a constituição dos créditos tributários, mas tão somente referências ao Ato Declaratório, o qual, de igual maneira, não se encontra devidamente fundamentado (tópico II.3);

Deve ser reconhecida a extinção de parcela dos créditos tributários constituídos, eis que transcorreu o prazo de 05 (cinco) anos entre a suposta ocorrência do fato gerador e a formalização do lançamento fiscal (tópico II.4);

Deve ser cancelada a exigência fiscal referente às contribuições destinadas a Terceiros, eis que não foi observado o limite de 20 (vinte) salários mínimos na apuração das correspondentes bases de cálculo, tal como previsto expressamente no parágrafo único do artigo 4º da Lei n.º 6.950/1981 (tópico II.5);

O CIEE é uma entidade sem fins lucrativos, responsável pelo desenvolvimento de projetos voltados à inserção do adolescente e jovem no mercado de trabalho – programas de estágio e aprendizagem – e à alfabetização de adultos, em consonância com as diretrizes jurídicas que conceituam a assistência social (CF, LOAS, entendimentos do STF e CNAS e reconhecimento do próprio MDS, que reiteradas vezes concedeu o CEBAS ao Recorrente). Assim, inegável sua atuação como entidade assistencial, o que consequentemente confere o caráter de imune a impostos e contribuições para a seguridade social ao CIEE (tópico III.1);

Além de o CIEE possuir CEBAS válido para todo o período questionado (2012-2014), o que bastaria para cancelar a presente autuação, não procede a equivocada alegação da DRJ no sentido de que tal certificado só foi deferido por inaplicabilidade do Parecer n.º 136/2012/Conjur-MDS/CGU/AGU, uma vez que este entendimento já foi superado pelo Parecer n.º 248/2018/CGCEB/DRSP/SNAS/MDS, o qual reconhece o CIEE como entidade beneficente de assistência social (tópico III.1);

O CIEE faz jus à imunidade às contribuições para a seguridade social estabelecida no artigo 195, parágrafo 7º, da CF, afastando a cobrança das referidas contribuições. Isso, porque tratando-se de limitação constitucional ao poder de tributar, o CIEE os requisitos exigidos para tanto devem ser os estabelecidos por lei complementar, quais sejam os estabelecidos pelos artigos 9º e 14 do CTN, nos termos exaustivamente detalhados pelo presente Recurso Voluntário. Inclusive, este E. CARF já reconheceu a impossibilidade da legislação ordinária (tal qual a Lei n.º 12.101/2009) limitar a imunidade às contribuições para a seguridade social, aplicando-se o entendimento vinculante do E. STF no RE 566.622, nos termos do artigo 62, §2º, do RICARF (tópico III.2);

Dentre todas as comprovações trazidas pelo CIEE, não há dúvidas de que a entidade cumpre com todos os requisitos legais necessários à fruição da imunidade, uma vez que (a) não distribui qualquer parcela de seu patrimônio ou renda; (b) aplica todos os seus recursos no território nacional e no desenvolvimento de atividades relacionadas às suas finalidades sociais; e (c) mantém sua escrituração fiscal e contábil regular e revestida de todas as formalidades capazes de assegurar sua exatidão, nos termos estabelecidos em lei (tópico III.2.1 e III.2.2);

Enquanto entidade sem fins lucrativos, o CIEE não está impedido de desenvolver atividades econômicas, devendo apenas (a) se relacionar com sua finalidade estatutária; e (b) reverter integralmente seus resultados financeiros na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais. Além disso, as atividades desenvolvidas pelo CIEE são também desenvolvidas por outras entidades sem fins lucrativos, que também fruem do regime de imunidade, de forma que esse não coloca o CIEE em uma situação favorável e, conseqüentemente, não faz com que suas atividades caracterizem afronta ao princípio da livre concorrência (tópico III.3.1);

O CIEE também demonstrou que as situações indicadas pelo acórdão recorrido como favorecimento aos membros de seu Conselho, resultando em descumprimento de requisitos legais para fruição da imunidade, não foram corretamente interpretadas pela DRJ, pois todas as contratações discutidas foram celebradas com objetivos diversos e específicos, diretamente relacionados às finalidades sociais do CIEE, para o desenvolvimento de projetos determinados, divulgação de suas atividades para ampliação de sua atuação ou aprimoramento de sua gestão administrativa (tópico III.3.2);

Ainda que não se entenda pela reforma do acórdão recorrido e conseqüente cancelamento integral dos autos de infração, o que se alega a título meramente argumentativo, deve ser, ao menos, determinado o cancelamento da multa qualificada, eis que não restou comprovada a exigência de qualquer ato doloso por parte do Recorrente (tópicos III.4, III.5 e III.6).

É o relatório.

Voto

Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, Relatora.

Admissão do Recurso

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Preliminar

Superação do Parecer 136/12 e da Ilegalidade da Desconsideração do CEBAS

A recorrente alega que as conclusões do Parecer n.º 136/2012/CONJUR-MDS/CGU/AGU, que atestava que a principal atividade da recorrente não se caracterizava como ação ou serviço de assistência social, está já superado, pois, posteriormente, teria obtido a certificação retroagindo para o período em que foi autuada.

A questão se a atividade da recorrente é ou não de natureza assistencial, bem como as considerações a cerca da certificação no período, serão consideradas quando da análise do mérito do recurso.

Necessidade de observar os comando da LINDB

Requer o reconhecimento da nulidade da autuação sob o argumento da segurança jurídica e cita as alterações da Lei n.º 13.655/2018 (Lei de segurança jurídica) no Decreto-lei n.º 4.657/1942 (LINDB), especialmente o art. 24, que trata da revisão.

A construção argumentativa é a existência de processos administrativos anteriores (cita o 13880.004233/1997-28 e 19515.001482/2002-13), que teria atuado a entidade em períodos anteriores e a infração teria sido posteriormente reformado, em sede de julgamento administrativo e reconhecido que a atividade era de cunho assistencial e que não havia irregularidade em relação à contratação da empresa L.B. Bertelli. Cita também um processo judicial, sem mencionar o número, no qual teria sido reconhecida no curso da ação, sua natureza assistencial. Cita ainda uma série de julgados para concluir que o Fiscal se baseou em premissa já superada (a suposição que as atividades não eram de cunho assistencial), destoando da orientação geral vigente, motivo pelo qual requer a nulidade do auto.

Como já informando, a questão da natureza assistencial da atividade prestada pela pessoa jurídica será analisada no mérito. Quanto ao argumento que, por haver uma “suposta orientação geral sobre o assunto, estaria o Fiscal impedido de promover a ação e lavrar a atuação que julgava devida em razão do princípio da segurança jurídica, é um claro desvirtuamento do princípio.

O objeto da norma do art. 24 são comportamentos administrativos consolidados (atos, contratos, acordos, processos) que o dispositivo protege contra possíveis invalidações retroativas pelos órgãos de controle. Portanto, o que faz o art. 24 é limitar o poder dos órgãos de controle de invalidarem comportamentos administrativos anteriores.

O Fiscal detém a competência legal para avaliar o cumprimento regular das obrigações tributárias e, dentro da sua competência funcional, poderá avaliar a situação completa no momento de ocorrência dos fatos geradores e fazer as devidas autuações.

O resultado de discussões em processos administrativos ou judiciais anteriores, do próprio contribuinte ou de outros, que versem sobre o mesmo assunto, constituem, no máximo, “um norte” ao trabalho da Autoridade Fiscal. Nunca uma barreira ou limitação de sua competência funcional, impedindo-o de apreciar ou reapreciar fatos. A exceção seria se efetivamente descumprisse ação judicial específica prolatada para o fiscalizado, que não era o caso.

Exclusão de Penalidades

A recorrente requer o afastamento de todas as penalidades impostas sob o argumento que, nos termos do art. 100 do CTN, seguia decisões reiterada dos órgão administrativo, portanto, seu comportamento não pode ser penalizado.

O assunto será analisado no tópico de análise da multa de ofício.

Nulidade por cerceamento de defesa

Aduz que a fiscalização não cumpriu seu ônus probatório. Não teria comprovado a realização de negócios jurídicos eivado de vícios, que poderia justificar a invalidação. Alega

que o resultado da fiscalização são meras presunções, o que comprometeria a descrição regular do fato.

O acórdão recorrido sustentou que:

Verifica-se, que ao contrário do que alega o impugnante, **fica evidente que a conclusão fiscal foi no sentido de que os contratos foram formalizados com objetivo e como meio de favorecer os conselheiros que são os proprietários das pessoas jurídicas contratadas.**

Ademais, todos os outros motivos e situações que levaram à fiscalização a concluir pela inaplicabilidade de isenção/imunidade em relação às contribuições previdenciárias e para terceiros ao caso do contribuinte (no período considerado nas autuações) puderam ser compreendidos por ele.

(...)

Observa-se, ainda que as conclusões fiscais são decorrentes de fatos comprovados por documentação que **o próprio contribuinte apresentou (por exemplo, os instrumentos contratuais que foram formalizados) e por sua escrituração contábil, não havendo que se falar que elas derivam de presunções.**

Pela leitura integral do TVF, em pesem as alegações do impugnante em sentido contrário, verifica-se que **a conclusão fiscal está amparada em constatações que a autoridade tributária relatou.**

(...)

Dessa feita, uma vez que não houve cerceamento ao direito ao contraditório e à ampla defesa, e que os **autos de infração foram lavrados por agente público investido em cargo competente para realizá-los** (nos termos da Lei nº 10.593/2002, combinado com o disposto no CTN, artigo 142), qual seja o cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, tem-se que não há que se falar em nulidade. (grifei)

Não procede a alegação da recorrente. Conforme trecho destacado do Acórdão proferido pelo julgador, o lançamento tributário foi motivado pelo afastamento da imunidade da pessoa jurídica e o lançamento ocorreu seguindo os ditames da lei.

Os fatos que levaram o Fiscal a concluir pela suspensão da imunidade estão relacionados nos autos lavrados e, caso o contribuinte discorde deles, é seu direito discuti-los como questão de mérito, mas não como nulidade do ato.

Decadência

A recorrente alega que ocorreu decadência do crédito tributário contado da forma prescrita no art. 150, §4º do CTN. Assim requer a declaração de decadência do período anterior a 13/12/2012. Afirma que a falta de dolo, fraude ou simulação, justifica a utilização deste prazo.

A decisão recorrida assevera que o prazo deve ser contado na forma do art. 173, I do CTN pois não teria ocorrido a antecipação de qualquer pagamento, uma vez que o contribuinte se declarava isento.

A ciência do lançamento ocorreu em 13/12/2017.

A regra geral de contagem do prazo decadencial está inserida no art. 173, I do CTN, que posterga o início da contagem a partir do primeiro dia do exercício subsequente ao qual o lançamento poderia ter sido realizado.

Caso haja pagamento antecipado, aplica-se a regra mais benéfica do art. 150, §4º exceto se verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Neste caso, retorna-se a contagem pela regra geral da decadência (art. 173).

A Súmula CARF nº 99, determina o que considera pagamento antecipado, quando prevê:

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

Não sendo caso de antecipação, não há de se falar em aplicação da regra especial, assim, correta a decisão de piso que considerou o caso submetido a regra geral inserida no art. 173, I do CTN.

Nulidade por não observância do limite de 20 salários mínimos

A recorrente requer a anulação da autuação por não ter sido observado o limite de 20 (vinte) salários mínimos na apuração das correspondentes bases de cálculo, conforme previsto na Lei nº 6.950, de 1981.

A citada lei prevê:

“Art. 4º O limite máximo do salário-de-contribuição, previsto no art. 5º da Lei nº 6.332, de 18 de maio de 1976, é fixado em valor correspondente a **20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no País.**”

Parágrafo único. O limite a que se refere o presente artigo **aplica se às contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros**” (grifei)

Ela foi alterada pelo Decreto-Lei nº 2.318, de 1986:

“Art 3º **Para efeito do cálculo da contribuição da empresa para a previdência social, o salário de contribuição não está sujeito ao limite de vinte vezes o salário mínimo,** imposto pelo art. 4º da Lei nº 6.950, de 4 de novembro de 1981”. (grifei)

O argumento do contribuinte é que o artigo somente revogou o caput do art. 4º da Lei 6.950, permanecendo a limitação do parágrafo único para as contribuições parafiscais.

A decisão recorrida aponta a legislação específica que rege a cobrança do FNDE, (Lei nº 9.424, de 1996, art, 15 e Lei nº 9,766, de 2006, art. 1º), editadas posteriormente ao Decreto-Lei considerado, que preveem como base de cálculo da contribuição social **a totalidade da remuneração paga ou creditada aos segurados empregados,** e conclui.

Constata-se que, em relação aos fundamentos das obrigações devidas ao FNDE, a legislação é posterior a publicação da Lei nº 6.950/1981 e do Decreto-Lei nº 2.318, de 30/12/1986. Por essa razão, **ainda que se considerasse que o parágrafo estaria**

vigente (sem o caput) após a publicação do Decreto-Lei n.º 2.318, de 30/12/1986, observa-se que, antes do período de ocorrência dos fatos geradores considerados, aquele parágrafo já havia sido tacitamente revogado. (grifei).

O assunto é controverso e foi aceito sob o tema 1079, pelo Superior Tribunal de Justiça na sistemática de recursos repetitivos.

Definir se o limite de 20 (vinte) salários mínimos é aplicável à apuração da base de cálculo de "contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros", nos termos do art. 4º da Lei n. 6.950/1981, com as alterações promovidas em seu texto pelos arts. 1º e 3º do Decreto-Lei n. 2.318/1986.

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. PROPOSTA DE AFETAÇÃO COMO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. TRIBUTÁRIO. "CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS". BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO. APLICAÇÃO DO TETO DE 20 (VINTE) SALÁRIOS MÍNIMOS. LEI N. 6.950/1981 E DECRETO-LEI N. 2.318/1986.

1. Delimitação da questão de direito controvertida: definir se o limite de 20 (vinte) salários mínimos é aplicável à apuração da base de cálculo de "contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros", nos termos do art. 4º da Lei n. 6.950/1981, com as alterações promovidas em seu texto pelos arts. 1º e 3º do Decreto-Lei n. 2.318/1986.

2. **Recurso especial submetido à sistemática dos recursos repetitivos**, em afetação conjunta com o REsp n. 1.905.870/PR

O recurso ainda está pendente de julgamento no Tribunal.

O efeito vinculante ocorre quando há decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal com efeito vinculante e as proferidas pelo STJ, em sede de recurso repetitivo, quando houver manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda.

Todavia, a simples aceitação do tema pelo STJ não tem efeito vinculante em relação às decisões proferidas por este Conselho.

Logo não há motivo para reformar a decisão de piso

Mérito

Assistência Social e Imunidade

Inicialmente é necessário fazer um histórico da legislação que rege o benefício da isenção/imunidade.

O art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991 trazia os requisitos para o gozo da "isenção" pelas entidades beneficentes:

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

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

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

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

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

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (grifei)

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

Embora o artigo citados acima mantenham o termo “isenção”, o Supremo Tribunal Federal já de muito tempo reconheceu que se trata de uma “imunidade”.

MANDADO DE SEGURANÇA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - QUOTA PATRONAL - ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS - IMUNIDADE (CF, ART. 195, § 7º) (...). A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - **não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social** -, contemplou as entidades beneficentes de assistência social, com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei. A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965. - **Tratando-se de imunidade - que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional -, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em Referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo.**(RMS 22192, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Primeira Turma, julgado em 28/11/1995, DJ 19/12/1996) (grifei)

A competência do Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS era de verificar se a entidade cumpria os requisitos do Decreto 2.536, de 1998, para fins de obtenção ou manutenção do certificado de entidade de fins filantrópicos. Já a competência do INSS (posteriormente RFBF) era de verificar se a entidade cumpria os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, de modo a gozar da imunidade.

Neste cenário, havia verificação dos requisitos, requerimento de isenção e permissão para utilização da isenção pelo INSS, ou seja, havia uma fase prévia de controle, a cargo do INSS (posteriormente RFB).

A sistemática muda com a edição da Lei n.º 12.101 de 2009, os requisitos passaram a constar do art. 29, que manteve o termo “isenção”:

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus **à isenção do** pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos: (Vide ADIN 4480)

I – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei n.º 13.151, de 2015)

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

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

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006.

(...)

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. 34. Os pedidos de concessão originária de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social que não tenham sido objeto de julgamento até a data de publicação desta Lei serão remetidos, de acordo com a área de atuação da entidade, ao Ministério responsável, que os julgará nos termos da legislação em vigor à época da protocolização do requerimento. (grifei)

Houve mudança no procedimento. Deixou de ser objeto de requerimento específico e passou a ser a haver a certificação, que consistia em reconhecer a entidade como beneficente. Os demais requisitos ficaram para posterior averiguação pela fiscalização (Receita Federal do Brasil). O certificado é apenas um dos requisitos para poder usufruir do benefício, não valendo, isoladamente, como garantia da condição de imune.

Os requisitos do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, foram objeto de pedido de declaração de inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal (ADIs 2028, 2036, 2228 e 26214 e do Recurso Extraordinário (RE) 566.622, com repercussão geral reconhecida), sob a alegação que a exigência de contrapartidas por parte das entidades beneficentes teria que ocorrer por lei complementar e não lei ordinária.

Com a edição da Lei n.º 12.101/2009, que trouxe novas regras para o CEBAS, a constitucionalidade foi questionada na sequência pela ADI 4480, entre outras ações.

No julgamento realizado em 23/02/2017, o STF, por maioria e nos termos do voto do Relator Ministro Marco Aurélio, deu provimento ao RE n.º 566.622 e declarou a inconstitucionalidade de todo o artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, concluindo que os requisitos a serem cumpridos pela entidade beneficente são aqueles dispostos no art. 14 do CTN. Posteriormente, em 19/12/2019, o STF acolheu parcialmente os embargos de declaração opostos pela União no RE 566.622 para assentar a constitucionalidade tão somente do inciso II do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, nos seguintes termos (Acórdão publicado em 11/05/2020, Redatora para o Acórdão Ministra Rosa Weber):

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

b) Lei ordinária pode regular aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo;

c) É constitucional o art. 55, II, da Lei n.º 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 n.º 2.187-13/2001. (grifei)

Quando apreciou a Lei n.º 12.101, de 2009 (ADI 448), decidiu pela **constitucionalidade dos dispositivos procedimentais**, e pela **inconstitucionalidade de outros que estabeleciam contrapartidas estranhas ao já tratados pelo art. 14 do CTN**.

Após a apreciação do STF, a interpretação mais aceita é que as regras que tratam exclusivamente do procedimento de concessão da certificação (CEAS/CEBAS), pelos Ministérios envolvidos, poderiam estar inseridas em lei ordinária (no caso a Lei n.º 12.101, de 2009), mas não poderia exigir requisitos de contra partida estranhos aos inseridos no art. 14 do CTN, posto que não existia outra lei com força de complementar, apta a reger a matéria.

Visando solucionar a lacuna na legislação, foi publicada a Lei Complementar n.º 187, de 16 de dezembro de 2021, que passou a tratar da questão da certificação necessária para se obter a imunidade.

Art. 3º **Farão jus à imunidade** de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal as entidades beneficentes que atuem nas áreas da saúde, da educação e da assistência social, **certificadas nos termos desta Lei Complementar**, e que atendam, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

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

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

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

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

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

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

VII - apresentem as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade, quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006; e VIII - prevejam, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidades beneficentes certificadas ou a entidades públicas.

(...)

Art. 29. **A certificação ou sua renovação será concedida** às entidades beneficentes com atuação na área de assistência social abrangidas pela Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, **que executem:**

I - serviços, programas ou projetos socioassistenciais de atendimento ou de assessoramento ou que atuem na defesa e na garantia dos direitos dos beneficiários da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993;

II - serviços, programas ou projetos socioassistenciais com o objetivo de habilitação e de reabilitação da pessoa com deficiência e de promoção da sua inclusão à vida comunitária, no enfrentamento dos limites existentes para as pessoas com deficiência, de forma articulada ou não com ações educacionais ou de saúde;

III - programas de aprendizagem de adolescentes, de jovens ou de pessoas com deficiência, prestados com a finalidade de promover a sua integração ao mundo do trabalho nos termos da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e do inciso II do caput do art. 430 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, ou da legislação que lhe for superveniente, observadas as ações protetivas previstas na Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990 (Estatuto da Criança e do Adolescente);

IV - serviço de acolhimento institucional provisório de pessoas e de seus acompanhantes que estejam em trânsito e sem condições de autossustento durante o tratamento de doenças graves fora da localidade de residência.

Parágrafo único. Desde que observado o disposto no caput deste artigo e no art. 35 da Lei nº 10.741, de 1º de outubro de 2003 (Estatuto do Idoso), as entidades beneficentes poderão ser certificadas, com a condição de que eventual cobrança de participação do idoso no custeio da entidade ocorra nos termos e nos limites do § 2º do art. 35 da referida Lei.

(...)

Art. 31. Constituem requisitos para a certificação de entidade de assistência social:

I - ser constituída como pessoa jurídica de natureza privada e ter objetivos e públicos-alvo compatíveis com a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993;

II - comprovar inscrição no conselho municipal ou distrital de assistência social, nos termos do art. 9º da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993;

III - prestar e manter atualizado o cadastro de entidades e organizações de assistência social de que trata o inciso XI do caput do art. 19 da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993;

IV - manter escrituração contábil regular que registre os custos e as despesas em atendimento às Normas Brasileiras de Contabilidade;

V - comprovar, cumulativamente, que, no ano anterior ao requerimento:

a) destinou a maior parte de seus custos e despesas a serviços, a programas ou a projetos no âmbito da assistência social e a atividades certificáveis nas áreas de educação, de saúde ou em ambas, caso a entidade também atue nessas áreas;

b) remunerou seus dirigentes de modo compatível com o seu resultado financeiro do exercício, na forma a ser definida em regulamento, observados os limites referidos nos §§ 1º e 2º do art. 3º desta Lei Complementar.

§ 1º Para fins de certificação, a entidade de assistência social de atendimento que atuar em mais de um Município ou Estado, inclusive o Distrito Federal, deverá apresentar o comprovante de inscrição, ou de solicitação desta, de suas atividades nos conselhos de assistência social de, no mínimo, 90% (noventa por cento) dos Municípios de atuação, com comprovação de que a preponderância dos custos e das despesas esteja nesses Municípios, conforme definido em regulamento.

§ 2º Para fins de certificação, a entidade de assistência social de assessoramento ou defesa e garantia de direitos que atuar em mais de um Município ou Estado, inclusive o Distrito Federal, deverá apresentar o comprovante de inscrição da entidade, ou de solicitação desta, no conselho municipal de assistência social de sua sede, ou do Distrito Federal, caso nele situada a sua sede, nos termos do art. 9º da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993.

§ 3º Os requisitos constantes dos incisos II e III do caput deste artigo deverão ser cumpridos:

I - no ano do protocolo ou no anterior, quando se tratar de concessão da certificação; ou

II - no ano anterior ao do protocolo, quando se tratar de renovação.

§ 4º As entidades que atuem exclusivamente na área certificável de assistência social, ainda que desempenhem eventual atividade de que trata o art. 30 desta Lei

Complementar, caso obtenham faturamento anual que ultrapasse o valor fixado em regulamento, deverão apresentar as demonstrações contábeis auditadas, nos termos definidos em regulamento.

§ 5º As entidades de atendimento ao idoso de longa permanência, ou casas-lares, poderão gozar da imunidade de que trata esta Lei Complementar, desde que seja firmado contrato de prestação de serviços com a pessoa idosa abrigada e de que eventual cobrança de participação do idoso no custeio da entidade seja realizada no limite de 70% (setenta por cento) de qualquer benefício previdenciário ou de assistência social percebido pelo idoso.

§ 6º (VETADO).

§ 6º O limite estabelecido no § 5º deste artigo poderá ser excedido, desde que observados os seguintes termos: (Promulgação partes vetadas)

I - tenham termo de curatela do idoso; (Promulgação partes vetadas)

II - o usuário seja encaminhado pelo Poder Judiciário, pelo Ministério Público ou pelo gestor local do Suas; e (Promulgação partes vetadas)

III - a pessoa idosa ou seu responsável efetue a doação, de forma livre e voluntária. (Promulgação partes vetadas)

§ 7º Não se equiparam a entidades de atendimento ao idoso de longa permanência, ou casas-lares, aquelas unidades destinadas somente à hospedagem de idoso e remuneradas com fins de geração de recursos para as finalidades beneficentes de mantenedora, conforme o art. 30 desta Lei Complementar.

(...)

Art. 38. A validade da certificação como entidade beneficente condiciona-se à manutenção do cumprimento das condições que a ensejaram, inclusive as previstas no art. 3º desta Lei Complementar, cabendo às autoridades executivas certificadoras supervisionar esse atendimento, as quais poderão, a qualquer tempo, determinar a apresentação de documentos, a realização de auditorias ou o cumprimento de diligências.

§ 1º **Verificada a prática de irregularidade pela entidade em gozo da imunidade, são competentes para representar**, motivadamente, sem prejuízo das atribuições do Ministério Público:

I - o gestor municipal ou estadual do SUS, do Suas e do Sisnad, de acordo com sua condição de gestão, bem como o gestor federal, estadual, distrital ou municipal da educação;

II - a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil;

III - os conselhos de acompanhamento e controle social previstos na Lei nº 14.113, de 25 de dezembro de 2020, e os Conselhos de Assistência Social e de Saúde;

IV - o Tribunal de Contas da União;

V - o Ministério Público.

§ 2º Verificado pela **Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil o descumprimento de qualquer dos requisitos previstos nesta Lei Complementar, será lavrado o respectivo auto de infração**, o qual será encaminhado à autoridade executiva certificadora e servirá de representação nos termos do inciso II do § 1º deste artigo, e ficarão suspensos a exigibilidade do crédito tributário e o trâmite do respectivo

processo administrativo fiscal até a decisão definitiva no processo administrativo a que se refere o § 4º deste artigo, devendo o lançamento ser cancelado de ofício caso a certificação seja mantida.

(...)

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. (grifei)

Agora não resta dúvidas que a sistemática adotada pela Lei é a certificação prévia da entidade e, tal como na sistemática da Lei nº 12.101/2009, controle posterior dos órgãos fiscalizadores, entre eles a Receita Federal que, verificando o descumprimento dos requisitos, são aptos a lavrar o auto de infração correspondente.

Não há grandes divergência no entendimento que possuir a certificação não é condição suficiente para o gozo da imunidade, já que a legislação é bem clara na necessidade de os órgão de controle fiscalizarem o cumprimento dos requisitos. Contudo, a certificação como condição necessária à fruição do benefício é ainda uma questão controversa no âmbito deste Conselho.

O argumento para exigir a certificação como pré-requisito é entender que os procedimentos descritos pela Lei 12.101, de 2009, na parte relacionada a certificação, são de mero procedimento, e portanto apto a ser regulado por lei ordinária.

Para os que não entendem que a certificação seja um pré-requisito necessário para usufruir da imunidade, entende de forma oposta, que não é regra meramente procedimental, assim a Lei não é apta a reger sua concessão.

Após a edição da Lei Complementar, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF assim se manifestou sobre a exigência do CEBAS, afastando o certificação como pré-requisito para se obter imunidade das contribuições sociais:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2001

EMBARGOS. OBSCURIDADE. SANEAMENTO SEM EFEITOS INFRINGENTES. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E DE EDUCAÇÃO. ISENÇÃO DA COFINS. **INEXIGIBILIDADE DO CEBAS.**

Obscuridade endógena conferida no final da ementa consignada e voto condutor gera a necessidade de saneamento como consequência lógica ou necessária para a supressão do equívoco. Clarifica-se, assim, que, considerando que as Leis Ordinárias - 8.212/91 e 12.101/09 não trazem somente normas procedimentais para a emissão do CEBAS, excedendo ao estabelecer o modo beneficente de atuação das entidades de assistência social, é de se considerar que as entidades beneficentes de assistência social e de educação, **para fins de fruição da imunidade/isenção das contribuições de seguridade social, devem observar somente as contrapartidas previstas em Lei**

Complementar - estas definidas no art. 14 do CTN, independentemente da inexistência ou existência do certificado (RE 566.622/RS e ADI 4.480). (grifei)

A parte dessa discussão, uma regra se manteve incontroversa durante todo esse tempo de vácuo legislativo, a necessidade de que, para usufruir do benefício da imunidade é necessário o cumprimento dos requisitos imposto no art. 14 do CTN, a serem fiscalizados pela Receita Federal do Brasil, competente para, em caso de descumprimento, lavrar o auto de infração correspondente das contribuições sociais devidas e não recolhidas.

Dispõem o art. 14 do CTN:

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;(Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

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

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

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

§ 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. (grifei)

Natureza da atividade desenvolvida pelo CIEE

Uma questão que se mostra anterior à imunidade é a natureza da atividade desenvolvida pela recorrente.

Se ficar evidenciado que a natureza da atividade não é de cunho assistencial, não há de se tecer mais comentários pois a condição é uma premissa necessária (mas não suficiente) para ter direito à imunidade, nos termos do art. 195 da Constituição Federal.

Na mesma ação fiscal foi lavrado o auto de infração constante do processo n.º 19515.720733/2017-49, que versa sobre Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ. Muito embora o tributo lá considerado (IRPJ) seja diverso do ora sob análise (Contribuição Previdenciária), os fundamentos para o lançamento são muito similares, o afastamento da imunidade pelos mesmos fatos e provas.

Alguns dos argumentos apresentados pelo contribuinte, visando a anulação do lançamento, são bastante similares aos que aqui foram apresentados.

O resultado do Acórdão proferido (1402-004.385, sessão em 22/01/2020) foi pelo provimento do Recurso Voluntário e anulação do lançamento. Contudo, o motivo do provimento do Recurso se deu por aplicação de regras específicas do imposto de renda. Analisando especialmente a imunidade, o Acórdão decidiu que havia motivos para o afastamento:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

ATO DECLARATÓRIO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. COMPETÊNCIA.

O artigo 32, §1º da Lei nº 9.430/96 não confere à autoridade fiscal a competência para analisar subsunção de determinada atividade ao conceito de assistência social.

ATO DECLARATÓRIO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS.

Não faz jus à imunidade tributária, ficando configurado o descumprimento de requisito legal para a fruição do benefício fiscal, a entidade que distribui qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, a membro do Conselho de Administração.

SUSPENSÃO DA ISENÇÃO/IMUNIDADE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LUCRO REAL TRIMESTRAL.

Se a auditoria fiscal encontra contabilidade confiável e suficiente a apurar os resultados tributáveis com base nas regras do Lucro Real, não se justifica o arbitramento, ainda que se trate de entidade de assistência social que tenha tido suspenso o gozo do benefício da isenção/imunidade, e não escriture o LALUR. (grifei)

Uma das questões discutidas no Acórdão, que também foi trazida pelo contribuinte no Recurso, é a questão de se sua atividade principal constituiu ou não em assistência social.

Segundo o Fiscal, a atividade desenvolvida pela entidade não tem cunho assistencial:

4.1.1. No tocante à assistência social com vista a promoção da integração ao mercado de trabalho, nos deparamos com o Parecer nº 136/2012/CONJUR-MDS/CGU/AGU. Em pesquisas realizadas, foi verificado que o entendimento firmado pelo **Parecer nº 136/2012/CONJUR-MDS/CGU/AGU é de que “a principal atividade desenvolvida pelos Centros de Integração Empresa-Escola, a intermediação de estágio, não se caracteriza como ação ou serviço de assistência social**, assim como suas demais atividades que não tem por finalidade principal, em regra, atender as vulnerabilidades protegidas pela Assistência Social”. E, conforme entendimento da CONJUR/MDS, ainda que o CIEE desenvolva algumas atividades de capacitação e orientação dos jovens estudantes, “não há dúvida de que a sua principal atividade é a integração entre as empresas interessadas em contratar estagiários e as instituições de ensino, o que corresponde, inclusive, à sua denominação centro de integração empresa-escola.”. Segue abaixo a transcrição de trechos desse Parecer:

(...)

4.1.6. Nesse ponto cabe destacar **que o usuário dos serviços prestados pelo CIEE são tanto as empresas que contratam os serviços, como os jovens que se cadastram para serem estagiários ou aprendizes**. O CIEE presta apenas um serviço de intermediação entre essas partes e recebe um pagamento por essa prestação de serviço. Esse pagamento é efetuado por uma das partes beneficiada pelo serviço prestado. **Assim, não há como se considerar que os serviços prestados são efetuados de forma gratuita**. E também não se vislumbra o cunho assistencial no serviço de intermediação que por si só não corresponde à promoção à integração ao mercado de trabalho.

Lembrando que o CIEE não oferece o estágio, apenas um serviço de intermediação entre jovens e empresas.

A recorrente afirma em sua defesa que possui CEBAS do ano de 2007 ao ano de 2020, deferido pelo CNAS, entidade que tem a competência para atestar quem desenvolve atividade beneficente. Alega ainda que o Parecer citado pela fiscalização estaria revogado pelo nº 248/2018/CGCEB/DRSP/SNAS/MDS.

Analisando argumentação parecida, o Acórdão que decidiu sobre o IRPJ muito bem tratou do assunto. Embora a relatora do processo tenha sido vencida em parte do voto, na que trata sobre a natureza das atividades ela foi acompanhada pela maioria dos demais Conselheiros. Inicialmente é traçado uma diferenciação ente o conceito de instituições de assistência social, prevista no art. 150, IV, “c” (imunidade de impostos, inclusive o IRPJ) e o das entidades beneficentes de assistência social prevista no art. art. 195, §7º (“isenção” das contribuições para a seguridade social, na qual se insere o tributo ora considerado), ambos da Constituição.

2.1.1) O CONCEITO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL A Constituição Federal de 1988 ampliou, consideravelmente, as medidas de proteção social ao adotar o conceito de Seguridade Social. No regime constitucional pretérito, a proteção social estava vinculada ao Seguro Social (previdência) de caráter contributivo. A constituição de 1988 passou a contar com benefícios de caráter universal, tais como a saúde e a assistência social.

(...)

Conforme foi consignado no Parecer Defis/Gabinete de 04/09/2017, o **Parecer nº 136/2012** firmou o entendimento de **que “a principal atividade desenvolvida pelos Centros de Integração Empresa-Escola, a intermediação de estágio, não se caracteriza como ação ou serviço de assistência social**, assim como suas demais atividades que não tem por finalidade principal, em regra, atender as vulnerabilidades protegidas pela Assistência Social”.

A distinção apontada pela Recorrente é relevante e já foi reconhecida tanto pela doutrina quando pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Com efeito, **as entidades de assistência social a que se refere o artigo 150, VI, "c" da Constituição Federal não necessitam ter o caráter universal aplicável as entidades beneficentes de assistência social mencionadas no artigo 195, §7º da CF/88**. Nesse sentido, esclarecedoras as observações de FÁBIO ZAMBITTE IBRAIM:

Não se deve confundir esta imunidade com a prevista no art. 150, VI, "c" da Constituição, referente às entidades de assistência social. Primeiro, porque esta imunidade diz respeito a impostos, tão somente. Segundo, porque as entidades de assistência social, não beneficentes, são restritas a determinadas classes ou grupos, visando auxílio mútuo - buscam garantir um padrão mínimo de vida dos associados, sem atender pessoas estranhas ao grupo.

Uma entidade de assistência social também pode ser beneficente, desde que abra seus serviços à sociedade. Neste caso, tal entidade gozaria das duas imunidades, referentes às contribuições sociais e aos impostos sobre seu patrimônio, renda e serviços. As entidades beneficentes de assistência social - EBAS deverão obedecer ao princípio da universalidade do atendimento, ou seja, é vedado dirigir suas atividades exclusivamente a seus associados ou a categoria profissional. Tal característica, hoje, tem previsão legal expressa na Lei nº 12.101/09. (IBRAIM,

Fábio Zambitte, Curso de Direito Previdenciário, 20 edição, ed. Impetus, p. 437) (grifamos)

Da mesma forma, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, sobre a distinção entre os conceitos de entidade de assistência social sem fins lucrativos tratada no artigo 150, VI e entidade beneficente de assistência social previsto no artigo 195, §7º. Tal distinção foi formulada quando do julgamento da Ação Direita de Constitucionalidade n.º 2.028/DF, cuja ementa é a seguinte:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVERSÃO EM ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. CONHECIMENTO. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, e 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REGULAMENTAÇÃO. LEI 8.212/91 (ART. 55). DECRETO 2.536/98 (ARTS. 2º, IV, 3º, VI, §§ 1º e 4º e PARÁGRAFO ÚNICO). DECRETO 752/93 (ARTS. 1º, IV, 2º, IV e §§ 1º e 3º, e 7º, § 4º). ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. DISTINÇÃO. MODO DE ATUAÇÃO DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. TRATAMENTO POR LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS MERAMENTE PROCEDIMENTAIS. REGRAMENTO POR LEI ORDINÁRIA. Nos exatos termos do voto proferido pelo eminente e saudoso Ministro Teori Zavascki, ao inaugurar a divergência: 1“[...] **fica evidenciado que (a) entidade beneficente de assistência social (art. 195, § 7º) não é conceito equiparável a entidade de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI); (b) a Constituição Federal não reúne elementos discursivos para dar concretização segura ao que se possa entender por modo beneficente de prestar assistência social;** (c) a definição desta condição modal é indispensável para garantir que a imunidade do art. 195, § 7º, da CF cumpra a finalidade que lhe é designada pelo texto constitucional; e (d) esta tarefa foi outorgada ao legislador infraconstitucional, que tem autoridade para defini-la, desde que respeitados os demais termos do texto constitucional.”.

2.“Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é forma somente exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à intuição de contrapartidas a serem observadas por elas.

3. Procedência da ação "nos limites postos no voto do Ministro Relator" Arguição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente da conversão da ação direta de inconstitucionalidade, integralmente procedente. (grifamos)

(...)

Do exposto até aqui **é possível concluir que o conceito de entidade de assistência social previsto no artigo 150, IV, é mais abrangente do que o de entidade beneficente de assistência social previsto no artigo 195, §7º da CF/88.** Nas palavras do Ministro Teori Zavascki, acima reproduzidas, o primeiro dispositivo (art. 150, IV) destina-se "a contemplar, sem reservas, as entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos".

Em outras palavras, **a ausência de renovação do CEBAS não pode ser tomada como justificativa para suspensão da imunidade dos impostos prevista no artigo 150, IV, da CF/88,** desde que não ofendidos os requisitos do artigo 14 do CTN. (grifei)

A conclusão da relatora é que um numero maior de atividades de assistência social podem fazer jus à imunidade de impostos. Já para ter direito à imunidade das

contribuições previdenciária, é necessário preencher um número maior de requisitos, reduzindo o conceito de assistência social.

Na sequência passa a analisar o Parecer que serviu de motivação para a fiscalização.

Tal premissa é de suma importância para analisar a questão posta no presente processo, pois, um dos fundamentos utilizados para suspensão da imunidade, foi, exatamente, **o caráter não assistencial da atividade praticada pela Recorrente**, conforme se verifica pelo disposto no Parecer nº 136/2012/CONJUR-MDS/CGU/AGU.

(...)

Ademais, é importante destacar que o conceito de "promoção da Integração ao mercado de trabalho, é um conceito indeterminado, sendo assim, é imprescindível verificar as atividades desenvolvidas pela Recorrente.

Conforme se constata pela documentação juntada aos autos, a Recorrente desenvolve os programas de estágio, programa aprendiz e alfabetização de adultos. Desses programas, analisa-se o programa de estágio apontado pela autoridade fiscal como despedido de natureza assistencial.

(...)

A decisão recorrida concluiu pela inadequação da atividade da Recorrente ao conceito de assistência social, pois "*os beneficiários imediatos das atividades do CIEE são as empresas concorrentes de estágio e as entidades de ensino, sendo os estudantes beneficiários mediatos no que tange a possibilidade de sua formação escolar, e nessa perspectiva, as empresas estão obrigadas a pagar por estagiário a partir do convênio do CIEE.*"

Tais alegações, todavia, **não são suficientes para descaracterizar a atividade da Recorrente como atividade de assistência social**. Em primeiro lugar, porque tanto os alunos quanto as universidades e as empresas são beneficiários diretos dos serviços prestados pela Recorrente. Em segundo lugar, porque ainda que se aceite a distinção promovida pela decisão recorrida entre "beneficiários mediatos e imediatos", tais conceitos não conflitam com o objetivo amplo de "promoção a integração ao trabalho" utilizado pelo artigo 203 da Constituição e pelo artigo 2º da LOAS. E, por último, **o fato dos serviços serem remunerados não descaracteriza a atividade de como assistencial**. Nesse sentido, esclarecedor o voto do Ministro Joaquim Barbosa no julgamento da mencionada ADIN nº 2.028/DF:

Assim, observo que nenhum dos artigos citados (art. 150, VI, c, 195, §7º e 206) condicionam o reconhecimento da imunidade à exclusividade da prestação de serviços ou benefícios gratuitos, pois os conceitos de beneficência e ação de assistência social não se confundem no plano constitucional. **A circunstância de a entidade cobrar pela prestação de alguns de seus serviços ou benefícios, ou ainda possuir outras fontes de receita que visem o lucro, não lhe retira a condição de beneficente.**

É evidente que a circunstância de a entidade cobrar pela prestação de alguns de seus serviços ou benefícios, ou ainda possuir outras fontes de receita que visem o lucro, não lhe retira a condição de beneficente, como, aliás, já decidiu esta Corte em diversas oportunidades (cf., v.g., o RE 116.118, rel. min. Sydney Sanches, Segunda Turma, DJ de 16.03.1990; o RE 108.796, rel. min. Carlos Madeira, Segunda Turma, DJ de 12.09.1986; o RE 89.012, rel. min. Moreira Alves, Segunda Turma, RTJ 87/684).

De fato, **é improvável que uma entidade beneficente privada consiga recursos suficientes para atender seus objetivos apenas com doações voluntárias de particulares.**

Por outro lado, é da essência das atividades privadas beneficentes não contar necessariamente com subsídio público. Nesse aspecto, é necessário também resguardar outro princípio constitucional, que assegura aos cidadãos atuar livremente, segundo suas crenças e consciências, no campo da filantropia e do assistencialismo. Se as fontes de recursos das entidades beneficentes forem limitadas a doações espontâneas e às subvenções públicas, perde-se a garantia de independência.(grifamos)

Por fim, é importante registrar que a Coordenação Geral de Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social, ao julgar o processo de Supervisão Extraordinária, instaurada com fundamento no art. 14 do Decreto nº 7.237/2010 e no artigo 27 da Portaria nº 353/2011 concluiu pela natureza assistencial da Recorrente (fls. 3377/. Tal decisão foi formalizada no Parecer Técnico nº 248/2018/ CGCEB/DRSP/SNAS/MDS (fls. 3377), cujo teor é o seguinte:

(...)

V - CONCLUSÃO Diante do exposto, e face aos elementos constante nos autos, verifica-se que a entidade **preencheu os requisitos da Certificação, nos termos da Lei nº 12.101/2009, motivo pelo qual sugere-se a improcedência da presente Supervisão e o deferimento do Processo de renovação** da Certificação nº 71000.141758/2014-59, instaurada em face da entidade Centro de Integração Empresa Escola de São Paulo - CIEE -SP, inscrita no CNPJ 61.600.839/0001-55. Com o deferimento do Processo nº 71000.141758/2014-59, a entidade passará a estar certificada para o período de 01/01/2015 até 31/12/2017. À superior consideração da Coordenação Geral de Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social/CGCEB, do Departamento da Rede Socioassistencial Privada do SUAS/DRSP e, por fim, da Secretaria Nacional de Assistência Social/SNAS. Após, retornem os autos à CGCEB para notificação dos interessados.

Aqui não há diferenciação entre as imunidades. O reconhecimento da CNAS abrange o conceito mais restritivo de atividade beneficente para fins de imunidade da contribuição social, por certo abrange o conceito para imunidade dos impostos.

Concluindo o argumento, a relatora traz a questão da incompetência expressa da autoridade fiscal para analisar o conceito de assistência social para impostos.

Por fim, é importante destacar que o artigo 32, §1º da Lei nº 9.430/96 não confere à autoridade fiscal a competência para analisar subsunção de determinada atividade ao conceito de assistência social. Vejamos:

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. (grifamos)

Conforme se verifica pela leitura do parágrafo 1º do artigo 32, a competência da autoridade fiscal, em relação à imunidade prevista no artigo 150, VI, "c" da

Constituição Federal, **se restringe à análise do cumprimento das condições estabelecidas no artigo 14 do CTN.** (grifei)

Considerando a declaração parcial de inconstitucionalidade do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, e da Lei n.º 12.101, de 2009, que tratava das contrapartidas a mais exigidas das entidades, reconheceu o STF que, até a edição da norma competente, somente as contrapartidas tratadas no art. 14 do CTN eram exigíveis.

Assim, a questão da imunidade dos impostos passou a ser similar a questão da imunidade das contribuições. A competência da autoridade fiscal é restrita a analisar o cumprimento dos requisitos do CTN.

A questão da certificação prévia (ter o CEBAS), continuou controversa somente até a edição da LC 187, de 2021, pois, a partir deste marco, não há dúvidas que a tarefa de certificação como entidade de assistência social será sempre prévia e de competência da entidade certificadora.

Portanto, por ter a recorrente sido certificada como entidade de cunho assistencial (CEBAS) durante todo o período considerado no lançamento e por não ser de competência da Receita Federal fazer o enquadramento da atividades como de cunho social, há de se reconhecer que o serviço prestado tinha natureza assistencial.

Imunidade no caso concreto

Ocorre que ser entidade de cunho social não é, por si só (condição suficiente), para ser considerada imune.

Afastando toda as controvérsias em torno da constitucionalidade das leis já mencionada, resta incontroverso a necessidade de cumprimento dos 3 (três) requisitos do CTN. Descumprido qualquer um deles, fica afastada a imunidade.

No caso concreto, o Fiscal assim motiva o lançamento quanto ao descumprimento dos requisitos do CTN:

4.3.1. A descaracterização da imunidade/isenção referente à atividade exercida pelo CIEE está amplamente demonstrada nos itens 4.1 e 4.2 e seus respectivos subitens. Contudo, a fiscalização **verificou e constatou descumprimento de requisitos essenciais que devem ser observados pelas entidades que gozam da imunidade/isenção das contribuições sociais.**

4.3.2. Temos, conforme o art. 14, I e II do Código Tributário Nacional (CTN) – Lei 5.172/1966, o art. 29 incisos I e II da Lei 12.101/2009 e o art. 6º, IV do Estatuto Social da entidade:

(...)

4.3.3. Para verificar o cumprimento do disposto acima foram efetuadas pesquisas em sistemas da RFB para verificar a existência de pessoas jurídicas vinculadas aos CPFs de membros associados da entidade. Foram também efetuadas análises na escrituração contábil para identificar eventuais pagamentos efetuados aos membros associados ou às pessoas jurídicas vinculadas a estes. **Foram identificados lançamentos contábeis relativos a pagamentos efetuados a pessoas jurídicas ligadas a três conselheiros.** Foram também identificados lançamentos contábeis relativos à pessoa jurídica ligada ao presidente da Gestão Executiva (órgão responsável pela execução das diretrizes

emanadas do Conselho de Administração). Os integrantes da Gestão Executiva prestam trabalho remunerado, porém chamou a atenção o fato do presidente não figurar na folha de pagamento. As pessoas físicas e jurídicas são as informadas no quadro abaixo.

NOME	GPF	PESSOA JURÍDICA	CNPJ
RUY MARTINS ALTENFELDER SILVA	028.677.108/04	RMAS COMUNICACAO LTDA	03.980.883/0001-08
ANTONINHO MARMO TREVISAN	058.444.808/04	FACULDADE TREVISAN LTDA	03.195.861/0001-80
YVONNE CAPUANO	010.892.938/87	PEC - PROJETO EDUCACIONAL YCAPUANO	01.102.126/0001-30
LUIZ GONZAGA BERTELLI	011.310.808/49	LG BERTELLI CONSULTORIA EMPR. S/S LTDA. EPP	68.167.741/0001-03

Grifos não originais

A questão particular de cada contrato será detalhado mais a seguir, contudo, a conclusão geral do Auto é que:

4.3.9. Conforme relatado acima **houve indícios de favorecimentos a membros do conselho de administração, conselho consultivo e conselho fiscal em desacordo com o art. 14, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN) – Lei 5.172/1966**, o art. 29, inciso I e §1º, inciso I da Lei 12.101/2009 e também com o previsto no próprio Estatuto Social da entidade no art. 6º inciso IV. (grifei)

A fiscalização ainda aponta outra transgressão em relação à pagamentos de 14º salário feito aos trabalhadores:

4.4.4. Considerando que o pagamento do décimo quarto salário constitui-se como uma mera liberalidade, e tendo em vista o montante gasto anualmente, conforme apresentado na tabela do subitem acima, **não foi obedecido ao disposto no art. 14, inciso I** do Código Tributário Nacional (CTN) – Lei 5172/1966 e inciso V do art. 29 da Lei 12.101/2009. (grifei)

São tratados outros tópicos no lançamento, mas o cerne da questão é se houve favorecimento indevido à Membro do Conselho, que configuraria descumprimento do inciso I, do art. 14 do CTN, e se houve pagamento irregular de salário, que também configuraria infração ao inciso I do mesmo artigo.

Favorecimento de membro do Conselho

Sob este tópico são apresentados com mais detalhes o relacionamento com 4 pessoas físicas citadas no relatório fiscal e que teriam relacionamento com pessoas jurídicas vinculadas:

As considerações feitas sobre **Ruy Martins de Altenfelder** da Silva no relatório fiscal:

4.3.5. Ruy Martins Altenfelder da Silva (CPF 028.677.108/04) – presidente do Conselho de Administração em todo o período fiscalizado (2012 a 2014)

a) Sócio da empresa RMAS Comunicação Ltda juntamente com Nidia Artacho Altenfelder Silva. No contrato de prestação de serviço entre CIEE (contratante) e RMAS (contratada) consta que o **objeto do contrato é a prestação de serviços de publicidade** que a Contratada prestará ao Contratante, abrangendo a divulgação no Programa “Diálogo Nacional” de interesse do Contratante. O contrato foi firmado em 2003 e aditado em todos os anos seguintes com a prorrogação do contrato e a revisão do honorário pago mensalmente. Na tabela abaixo são apresentados os valores pagos no período de 2012 a 2014 conforme os lançamentos contábeis em 2012 e 2013 na conta

33507701406 – CAMPANHAS INSTITUCIONAIS, e lançamentos contábeis em 2014 na conta 301080200007 – CAMPANHAS INSTITUCIONAIS.

(...)

O CIEE paga mensalmente por inserção de publicidade em um programa que se resume **a uma entrevista semanal, sendo que o entrevistador é o presidente do conselho de administração.** E esse pagamento **é efetuado para uma pessoa jurídica cujo sócio é o próprio presidente do conselho de administração. Os valores pagos mensalmente são fixos e reajustados a cada ano,** conforme apresentado acima. Não obstante a prestação do serviço de publicidade, o fato de o ser em **um programa de pouca evidência, apresentado apenas uma vez por semana, e em que tudo converge para a figura do presidente do conselho de administração, enseja-se a presunção de indício de favorecimento a este último.**(grifei)

A defesa do contribuinte:

Observe-se, pois, que contrato **foi celebrado em 2003, tendo sua vigência sido estendida até o período fiscalizado,** a partir do qual seu sócio, Sr. Ruy Altenfelder, passou a ocupar o cargo de Presidente do Conselho de Administração do CIEE. Assim, é evidente que o *animus* das partes em contratar em muito precedeu qualquer vínculo com a entidade, uma vez que **fora firmado quase 10 (dez) anos antes da eleição de seu sócio** para o cargo de Presidente do Conselho do CIEE.

(...)

Tal fato pode ser verificado em consulta ao próprio site indicado em notificação fiscal (www.dialogonacional.com.br), no qual consta a íntegra da entrevista de despedida do programa, com o Governador do Estado de São Paulo, I. Sr. Geraldo Alckmin, após a transmissão de outras 980 (novecentas e oitenta) entrevistas com personalidades importantes do cenário nacional e de interesse da população, nos 19 (dezenove) anos em que o programa esteve no ar, desde 1998. **A consulta ao site eletrônico também revela que o programa era igualmente patrocinado e/ou apoiado por outras instituições, as quais também acreditavam no benefício que o vínculo de sua imagem ao programa trazia.**

Trata-se, portanto, de uma decisão administrativa interna e estratégica dos próprios patrocinadores e apoiadores, **não cabendo à I. Auditora Fiscal fazer qualquer juízo de valor quanto à relevância do programa patrocinado ou ao retorno efetivo da publicidade** contratada, tampouco presumir que essa não era de fato a intenção da contratação.

Nesse contexto, resta evidente que os valores pagos pelo CIEE à RMAS Comunicação Ltda. **decorreram única e exclusivamente da prestação de serviços publicitários, que foram efetiva e comprovadamente realizados,** não podendo ser acatada qualquer alegação de favorecimento indevido ao sócio da contratada, inclusive pela ausência de qualquer indício ou comprovação por parte da fiscalização. (grifei)

Os argumentos de decidir da DRJ:

Conforme relato fiscal, **não infirmado pelo impugnante:** a) o Programa Diálogo Nacional é um programa semanal de TV apresentado por Ruy Altenfelder e seu objetivo é oferecer ao telespectador entrevistas com personalidades formadoras de opinião das mais diversas áreas; b) o CIEE paga, **mensalmente, por inserção de publicidade em um programa que se resume a uma entrevista semanal,** c) o entrevistador é o presidente do conselho de administração do CIEE, d) **esses pagamentos são efetuados a uma pessoa jurídica cujo sócio é o próprio presidente do conselho de**

administração do CIEE, e) os valores pagos mensalmente são fixos e reajustados a cada ano.

Conforme informação contida na peça de defesa, o programa televisivo era vinculado à Redevida de televisão, contudo, **não há nos autos qualquer documento que evidencie que havia tratativa com essa emissora ou obrigação da RMAS** Comunicação (empresa da qual participa o conselheiro) de se responsabilizar perante a emissora de televisão em relação à **garantia de inserção publicitária naquele programa.**

Constatou-se que **não é verdade que Ruy Martins Altenfelder Silva exerceu a presidência do Conselho de Administração a partir do período fiscalizado** como alega o impugnante, porque conforme documentos de fl. 1.173, desde 16/4/2009 (período anterior aos fatos geradores) ela já era o presidente desse conselho.

Constatou-se, ainda, com base no documento de fls. 1.187/1.190 (Ata de Assembleia Geral Ordinária do Centro de Integração Empresa Escola – CIEE de 3/4/2009) que no mandato anterior, de 2006 a 2009, o Sr. **Ruy Martins Altenfelder Silva era o 1º Vice Presidente do Conselho de Administração.**

Dessa feita, **a alegação de que o ânimo contratual,** ou a intenção de contratar a inserção de serviços de publicidade no Programa de TV Diálogo Nacional (apresentado por Ruy Martins Altenfelder Silva) com a RMAS (da qual é sócio o Sr. Ruy Martins Altenfelder Silva) **foi determinada exclusivamente por uma decisão estratégica/administrativa** que não foi influenciada pelo fato de ser o programa apresentado por um dos seus conselheiros, sem que ocorresse favorecimento/remuneração, com a participação de pessoa jurídica, desse senhor, **não pode ser acolhida com base nos elementos juntados pela defesa.**

Ademais, conforme se verifica do Relatório de atividades, balanço social de 2007, obtido no site do CIEE na internet, (documento juntado às fls. 2.458/2.481), nesse documento, o próprio contribuinte se refere ao fato de que é um conselheiro, integrante do Conselho de Administração (na época como 1º vice-presidente) quem coordenava o referido programa “Diálogo Nacional”. **Tal constatação evidência, que muito antes de integrar a presidência daquele conselho, o fato de ser um conselheiro** (em especial o vice-presidente do Conselho de Administração do CIEE), **o promotor da publicidade para o CIEE, era tido como algo a ser destacado,** portanto, vantajoso para o serviço contratado.

Isso reforça, a uma, a conclusão fiscal de que o contribuinte sabia estar contratando um conselheiro e que essa condição foi determinante na contratação de pessoa jurídica da qual ele participa com vistas a efetuar contraprestação por publicidade em programa televisivo conduzido por esse conselheiro; a duas, que esse conselheiro exercia, mesmo antes do período considerado nas autuações, influência na condução dos negócios do CIEE.

Não é crível que o Sr. Ruy Martins Altenfelder Silva (que já apresentava tal programa antes da contratação como alega a defesa) não estivesse em condições mais favoráveis, na condição de conselheiro do contribuinte que qualquer outra empresa de publicidade ou de mídia que prestasse serviços de publicidade, divulgação e promoção.

Ora, uma vez que o impugnante se trata de entidade sem fins lucrativos que pretendia gozar de imunidade/isenção tributária, tendo optado por contratar uma pessoa jurídica da qual participa um de seus conselheiros, **era de ser esperar que ele pudesse apresentar elementos objetivos que justificassem tal escolha (como feito, em relação à contratação da Faculdade Trevisan e relativamente a decisão de pagamento de 14º Salário como se verá em tópico específico).**

Tem-se que, para afastar a conclusão de que houve a contratação/pagamento da RMAS para favorecer (distribuir de renda/remunerar por via de formalização com pessoa jurídica) um conselheiro, o contribuinte poderia apresentar elementos que demonstrassem que houve debate/discussão, por parte das pessoas habilitadas dentro do CIEE, acerca de sua estratégia publicitária e da contratação do RMAS, ou ainda, que houve tomada de preços, debates, apreciação de outras propostas, mais ou menos equivalentes. O que não ocorreu no presente caso.

Portanto, ainda que tenha ocorrido a inserção de publicidade sobre o CIEE, as circunstâncias adjacentes **à contratação que foram referidas, evidenciam que o contribuinte, durante o período considerado nas autuações, formalizou uma contratação de pessoa jurídica (indiretamente) como meio de favorecer/beneficiar (remunerando e distribuindo renda) um de seus conselheiros.** (grifei)

As considerações feitas sobre **Antoninho Marmo Trevisan** no relatório fiscal:

4.3.6. Antoninho Marmo Trevisan (CPF 058.444.608/04) – no período fiscalizado foi membro do Conselho Consultivo (em 2012 até 15/04) e membro do Conselho Fiscal (em 2012 a partir de 16/04, 2013 e 2014)

a) Sócio da empresa Faculdade Trevisan Ltda (CNPJ 03.195.861/0001-60). Os pagamentos efetuados pelo CIEE à Faculdade Trevisan se referem à um Termo de Acordo com objetivo de **estabelecer ações para a implantação de salas de capacitação teórica do Programa Aprendiz Legal** ministrado pelo CIEE. Por esse acordo **a Faculdade Trevisan disponibiliza gratuitamente salas e espaço para realização de atividades.** Além disso disponibiliza móveis, aparelho e equipamentos para uso dos colaboradores e aprendizes, sendo que, pelo uso desses móveis, aparelhos e equipamentos está estipulado que o CIEE pagará mensalmente R\$10.000,00 a partir de 19/08/2013.

(...)

c) Pelo Termo de Acordo as salas e espaço **são cedidos gratuitamente, porém está estipulado um valor mensal pelo uso de móveis e equipamentos.** Há que se considerar que só existe a cessão do espaço por estes estarem ociosos. E **o fato da faculdade ter ligação com conselheiro do CIEE pressupõe uma oportunidade de favorecimento a esse conselheiro.** (grifei)

A defesa do contribuinte:

Nos termos já exaustivamente comprovados, o objeto da contratação estava em perfeita consonância com as finalidades sociais do CIEE e trazia benefícios a suas atividades e consequentemente a seus atendidos. Isso porque, **a Faculdade oferecia suas aulas regulares no período noturno, de forma que sua estrutura estava disponível durante o dia. Estrutura essa que, por sua vez, contava com ótima localização, permitindo fácil acesso dos alunos,** instalações de qualidade e excelente ambiente de aprendizado.

(...)

Nesse contexto, o Impugnante já demonstrou em outras oportunidades, que **o valor pactuado estava de acordo com as disposições do mercado à época** (Doe. 20), sendo que seus reajustes periódicos também **buscaram acompanhar as variações do mercado de locação, nos limites da inflação econômica.** Da mesma forma, o índice de atualização monetária pactuado buscava custear a depreciação patrimonial decorrente do transcurso do tempo.

A efetiva utilização do espaço para instalação das salas de capacitação foi inclusive claramente comprovada à fiscalização, mediante a apresentação da lista de presença

dos aprendizes e controle de presença dos professores responsáveis pela capacitação, apresentados pelo Impugnante no curso da fiscalização, bem como pelas fotos que registraram as atividades à época (Doe. 21).

Além disso, evidência clara da execução contratual decorre de própria cláusula posteriormente incluída pelas partes, **referente ao pagamento de valor adicional para manutenção do ambiente** (cláusula 5.3 incluída a partir do Primeiro Aditamento - Doe. 22). Essa disposição **decorreu da grande depreciação do patrimônio da Faculdade causada pelos aprendizes capacitados pelo CIEE**. Assim, a cada mês, **o dispêndio de um valor específico era necessário para a correspondente limpeza e reparos no local**, situação que levou, inclusive, a Faculdade a rescindir o acordo entre as partes, mais tarde, em outubro de 2016 (Doe. 23).(grifei)

Os argumentos de decidir da DRJ:

Conforme demonstrativo elaborado pelo contribuinte, o metro quadrado locado junto à Faculdade Trevisan alcançou seu maior valor em 1/8/2014 (com o 3º aditivo contratual) e passou a ser de R\$ 27,50.

Os documentos de fls. 2.320/2.329 evidenciam que não há discrepâncias entre os valores pagos à Faculdade Trevisan pela locação do espaço e dos valores que são praticados no mercado. Por sua vez, os documentos juntados às fls. 2.330/2.359 **evidenciam que a salas da Faculdade Trevisan foram utilizadas em 2013 e 2014**.

Os documentos juntados às fl. 2.327 corroboram a alegação do impugnante de que a partir do 1º aditivo em 8/1/2014 passou a ser cobrada uma taxa de conservação do ambiente no valor mensal de R\$ 2.900,00.

Os documentos de fls. 2.360/2.372 evidenciam que o instrumento contratual original foi aditado aumentando o espaço disponibilizado, alterando os valores pactuados e incluindo a taxa de conservação do ambiente.

Sendo assim, uma vez que **a fiscalização não juntou outros elementos aos autos, de modo a comprovar que houve a contratação da Faculdade Trevisan como forma de favorecer um de seus conselheiros**, por meio de distribuição de renda/remuneração formalizada com a participação em uma pessoa jurídica, tem-se que a as alegações do contribuinte relativamente à Antoninho Marmo Trevisan devem ser prestigiadas em detrimento das conclusões fiscais.

As considerações feitas sobre **Yvonne Cauano** no relatório fiscal:

4.3.7. Yvonne Capuano (CPF 010.892.938/87) – membro do Conselho Consultivo em todo o período fiscalizado (2012 a 2014).

a) Sócia da empresa PEC – Projeto Educacional Ycapuano, CNPJ 01.102.126/0001- 30. Foi apresentado o Termo de Cooperação Técnica com o objetivo de propiciar o estágio de estudantes nas dependências do PEC. **Os pagamentos efetuados pelo CIEE à PEC se referem a reembolsos de despesas dos valores despendidos com a concessão de bolsas-auxílio e auxílio-transporte dos estagiários**.

b) Conforme os documentos apresentados, o CIEE efetua o seu serviço de intermediação de estagiários, porém, **diferentemente de acordos celebrados com outras empresas, foi concedida a isenção do pagamento mensal por esse serviço**. Além de não receber pelo serviço prestado, o CIEE efetuou o reembolso de despesas da PEC (bolsas-auxílio e auxílio-transporte dos estagiários). Em recibos da PEC consta que a importância recebida se refere à doação efetuada pelo CIEE.

c) **A diferença de procedimentos, em relação à outras entidades/empresas, no acordo celebrado entre CIEE e PEC, indicam favorecimentos à empresa** cuja sócia é membro do Conselho Consultivo do CIEE. (grifei)

A defesa do contribuinte:

Além disso, a equivocada compreensão da I. Auditora Fiscal sobre a isenção da contribuição institucional concedida pelo CIEE ao PEC, como se exclusiva fosse, também não se sustenta perante o esclarecimento prestados pelo ora Impugnante em outras oportunidades, no sentido de que a **isenção da contribuição institucional é benefício concedido pelo CIEE a outras pessoas jurídicas com as quais desenvolve as atividades de estágio e aprendizagem.** Desse modo, não havia qualquer diferença no procedimento adotado com o PEC e em relação a outros parceiros.

Por fim, de todo o período fiscalizado, **apenas em 2012 esteve vigente o acordo de cooperação,** sendo que a Sra. Yvonne Capuano (Conselheira do CIEE que também figurava como associada da PEC) permaneceu no Conselho do CIEE também em 2013 e 2014. Assim, **se a contratação pretendesse resultar em favorecimento da Conselheira, teria perdurado por todo o período em que esta integrou o Conselho, o que não ocorreu.** (grifei)

Os argumentos de decidir da DRJ:

Observa-se pela apreciação de documento juntado às fls. 2.378/2.383: a) que o Termo de Cooperação Técnica tinha por objeto a concretização de um esquema de parceria em favor do aprimoramento do estudante em formação, cujo objetivo era a atuação em conjunto para a operacionalização de programas capazes de propiciarem estágio nas dependências do PEC, b) que havia o repasse pelo CIEE a título de doação das despesas com bolsa de auxílio de 6 estagiários, referente a jornada de 6 horas e 30 minutos diários que atuavam nas dependências e sob a supervisão do PEC, c) que havia, após solicitação formal e a apresentação dos respectivos comprovantes de despesas, a restituição dos valores destinados pelo PEC para fins de concessão de auxílio-transporte desses 6 estagiários, d) que havia a isenção da taxa de contribuição institucional junto ao CIEE, e, e) que esse acordo foi firmado em 2011.

Por meio de consulta realizada na internet, foi possível obter notícia da OABSP (relativa a data anterior ao período fiscalizado) que aliada à constatação de que o PEC se trata de uma associação privada com a finalidade de exercer atividades de ensino (conforme consulta aos sistemas informatizados da RFB) corrobora a alegação do contribuinte no que diz respeito à finalidade não lucrativa do PEC (documentos de fls. 2.455/2.456).

Não foi juntado, pela fiscalização, elemento que permitisse identificar qual a duração desse Termo de Acordo para viabilizar sua comparação com o período considerado nas autuações.

A fiscalização também não indicou de forma precisa como a parceria para concessão de estágio (atividade desenvolvida pelo contribuinte), que seria realizada pelo PEC, poderia consistir em favorecimento à pessoa física da conselheira.

Portanto, tem-se que, ao contrário do que ocorre em relação a Ruy Altenfelder (em que há atividade específica e relacionada a ele e a vinculação de empresa formalizada na contratação pelo CIEE) e a Luiz Gonzaga Bertelli (cujo caso será tratado a seguir), **não foram juntados pela fiscalização elementos suficientes que permitam vincular a atuação da conselheira na elaboração do referido** Termo de Cooperação de forma a comprovar seu favorecimento com remuneração disfarçada ou distribuição mascarada de rendas.

As considerações feitas sobre **Luiz Gonzaga Bertelli** no relatório fiscal:

4.3.8. Luiz Gonzaga Bertelli (CPF 011.310.608/49) – da Gestão Executiva (órgão responsável pela execução das diretrizes emanadas do Conselho de Administração)

a) Sócio da empresa LG Bertelli Consultoria Empresarial (CNPJ 68.167.741/0001-03). No contrato de prestação de serviço firmado em 05/10/1995 entre o CIEE (contratante) e a LG Bertelli Consultoria Empresarial (contratada) consta como objetivo, no item I desse contrato, **a prestação de serviços técnicos de consultoria, sendo que o sócio-gerente da contratada, Luiz Gonzaga Bertelli, exercerá a presidência da diretoria executiva da contratante** (CIEE).

(...)

e) Foi verificado que **os integrantes da Gestão Executiva prestam trabalho remunerado** com vínculo empregatício, **salvo o presidente/superintendente**. Inclusive, este **não figura na folha de pagamento do CIEE nem mesmo como contribuinte individual**. O que se observou pelos documentos apresentados é que o Sr. Luiz Gonzaga Bertelli **foi contratado para exercer a presidência da Gestão Executiva porém sua remuneração mensal é efetuada através da empresa LG Bertelli**. Essa remuneração efetuada através de uma pessoa jurídica está em desacordo com o inciso I do §1º do art. 29 da Lei 12.101/2009 transcrito a seguir. (grifei)

(...)

f) Observando que o inciso I e o §1º, I do art. 29 da Lei 12.101/2009 com a redação acima transcrita foram incluídos pela Lei 12.868 de 15/10/2013, publicado no DOU (Diário Oficial da União) em 16/10/2013. Portanto, antes da publicação da Lei 12.868/2013, para o gozo da isenção/imunidade, **a entidade não poderia remunerar, por qualquer forma, seus diretores/dirigentes pelos serviços prestados**. Entendendo-se dirigentes de forma ampla, englobando tanto os estatutários quanto os não estatutários. Portanto, **antes da publicação da Lei 12.868/2013, o fato da entidade remunerar o seu presidente executivo através de pessoa jurídica demonstra o descumprimento de requisito para o gozo da isenção/imunidade**. Com a publicação da Lei 12.868/2013, houve uma certa flexibilização na vedação de remuneração aos dirigentes com a introdução da possibilidade de remuneração a dirigentes não estatutários desde que estes tenham vínculo empregatício. **Assim, a partir de 16/10/2013, a Lei 12.101/2009 impõe que para não configurar descumprimento de requisito essencial para o gozo da isenção/imunidade é necessário que o dirigente remunerado seja empregado e não figure nos estatutos da entidade**. No caso, o principal gestor do CIEE, Luiz Gonzaga Bertelli, atende apenas uma das condições impostas pelas referidas leis, isto é, não figurar nos estatutos da entidade. **Por exercer a gestão do CIEE por intermédio da pessoa jurídica LG Bertelli Consultoria Empresarial, não há formalmente vínculo de emprego, descumprindo, pois, o requisito da Lei 12.101/2009 anteriormente transcrito**. (grifei)

A defesa do contribuinte:

Transpondo o conceito ao caso em análise, o Impugnante esclareceu à I. Auditoria Fiscal que o cargo exercido pelo Sr. Luiz Gonzaga Bertelli durante o período fiscalizado tinha natureza de gestão administrativa, sendo, portanto, função não estatutária. Dessa forma, sua atuação não se esquadra na situação prevista pelo artigo 29 da Lei nº 12.101/2009 e acima narrada, podendo ser remunerada sem qualquer questionamento. E era o que de fato ocorria, nos exatos termos do contrato de consultoria celebrado.

Vale dizer que as alterações ocorridas na legislação no período ora fiscalizado não impactaram o caso concreto do CIEE, visto que a remuneração concedida sempre foi permitida. Ainda, o Impugnante também já indicou que o caso específico da remuneração paga ao Sr. Luiz Gonzaga Bertelli também foi objeto de análise da já indicada decisão judicial proferida pelo E. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo,

transitada em julgado (Doe. 10 acima), que entendeu não haver descumprimento do requisito do artigo 14, inciso I, do CTN. Vejamos:

" Tampouco traduz descumprimento do requisito do inciso I, do art. 14 do CTN, a mera contratação de gestor, ao argumento de que a existência de 'contrato de prestação de serviços com a empresa L.G. Bertelli Consultoria Empresarial S.C Ltda., que tem o objetivo específico de exercício da presidência executiva do CIEE pelo seu sócio gerente Luiz Gonzaga Berteli (...) configura 'distribuição disfarçada de renda', bem acima do valor de mercado, o que retira o direito à imunidade tributária pela falta de cumprimento do requisito legal (fls. 1100). Na verdade, como comprovado pela documentação anexada á inicial - em especial o estatuto social e as atas de reunião - o referido gestor executivo não figura como membro de qualquer dos órgãos da sociedade (f/s. 38). Sua atuação se resume á execução administrativa das deliberações do conselho de administração, conforme artigos 43 a 45 do estatuto social (f/s. 54/55), recebendo, em contrapartida, remuneração. Assim, em que pese o recebimento de valores a título de remuneração, não se vislumbram obstáculos legais à contratação de terceiro para gerir a sociedade, tampouco se identificando a distribuição disfarçada dos lucros, posto que a regra insculpida no art. 14 do CTN visa inibir a distribuição velada de lucros e rendas à alta cúpula de sociedade, e não a contratação de pessoa que sequer integra este meio, a despeito da designação de presidente executivo. Vale acrescentar ainda que a quantia paga pelos serviços prestados pelo gerente não se traduz em distribuição dos lucros, na medida em que são valores fixos e não levam em consideração os resultados da sociedade-apelada, conforme se observa ao confronto das planilhas de pagamentos ao consultor (fls.712/742 e 1005) com os balanços fiscais (fls.741/492) (grifos originais)

(...)

Dessa forma, é forçoso admitir que **referida remuneração tem nítido caráter salarial e não se caracteriza como qualquer distribuição de patrimônio**, como vedam os artigos 14, inciso I, do CTN e 29, inciso I da Lei n.º 12.101/2009. (grifei)

Os argumentos de decidir da DRJ:

Tendo em vista o que dispõe o artigo 32 do Estatuto Social do contribuinte, que determina que compete ao Conselho de Administração dirigir a entidade, que o artigo 43 desse Estatuto apresenta a Gestão Executiva como a responsável pela execução das diretrizes emanadas do Conselho de Administração, e que o responsável por esse órgão é o Superintendente Geral ou Presidente Executivo (no período considerado nas autuações o Sr.Luiz Gonzaga Bertelli) **é inequívoco que esse senhor exerce a função de direção do contribuinte**. Depreende-se da leitura da impugnação, que o próprio impugnante admite que ele era, no período das autuações, **um dirigente não estatutário**.

Durante o período considerado nas autuações consta na Lei n.º 12.101/2009 as disposições que seguem:

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22e23 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

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

I - não percebam, seus dirigentes estatutários, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;(Redação dada pela Lei n.º 12.868, de 15/10/2013 que entrou em vigor em 16/10/2015)

§ 1º A exigência a que se refere o inciso I do caput não impede: (Redação dada pela Lei n.º 12.868, de 15/10/2013 que entrou em vigor em 16/10/2015)

I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício;(Redação dada pela Lei n.º 12.868, de 15/10/2013 que entrou em vigor em 16/10/2015)

II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal.(Redação dada pela Lei n.º 12.868, de 15/10/2013 que entrou em vigor em 16/10/2015)

§ 2º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 1º o deverá obedecer às seguintes condições:

I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o caput deste artigo; e

II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho.(grifo original)

Portanto, de acordo com a legislação citada, antes da publicação da Lei n.º 12.868, de 15/10/2013, **constituía descumprimento a requisito para fruição da isenção/imunidade das contribuições previdenciárias tratadas nos autos, a remuneração de diretor estatutário ou não, como é o caso.**

Após a modificação na legislação, implementada pela referida Lei n.º 12.868/2013, **passou a não ser considerado descumprimento de requisito para fruição de imunidade/isenção das contribuições previdenciárias**, o fato do contribuinte remunerar diretor estatutário e/ou diretores não estatutários **desde que fossem obedecidos os requisitos e limites contidos no artigo 29 da citada Lei n.º 12.101/2009.**

Dessa feita, desde o primeiro fato gerador considerado nas autuações até 16/10/2013, **o fato do contribuinte ter remunerado diretor não estatutário, constituiu descumprimento de requisito para o gozo da isenção/imunidade em comento.**

Por sua vez, tendo em vista que se trata de direção exercida por pessoa física (**que não foi formalizado como empregado**), tem-se que, ao remunerar o Sr. Luiz Gonzaga Bertelli com a contratação de outra pessoa jurídica ocorreu o descumprimento de requisito contido na Lei n.º 12.101/2009, **uma vez que a remuneração não atendeu ao disposto no artigo 29 modificado, pois não sendo diretor estatutário e não tendo sido formalizado como empregado do contribuinte ele não poderia ser remunerado** sem que houvesse a perda do direito de fruir a isenção/imunidade.Decis

Dessa feita, tem-se que não tem razão o impugnante.

Quanto a sua alegação de que a remuneração paga ao Sr. Luiz Gonzaga Bertelli foi objeto de análise da indicada decisão judicial proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, transitada em julgado (Doc. 10) que entendeu não haver descumprimento do requisito do inciso I do artigo 14 do CTN, esclareça-se, que tal **decisão se refere a acórdão de apelação relativa ao ISS cobrado pelo Município de Campinas e cujo conteúdo não se aplica aos fundamentos legais que amparam a constatação** de que houve o descumprimento de requisito para fruição de isenção/imunidade das contribuições previdenciárias (qual seja o disposto na Lei nº 12.101/2009, artigo 29, inciso I, conforme se depreende do item 4.3 do TVF).

Fazendo uma síntese dos fatos, a decisão recorrida acatou os argumentos do contribuinte e considerou que não há alegações contra Marmo Trevisan e Yvonne Capuano, não se sustentavam para motivar o afastamento da imunidade. Todavia, restam validas as afirmativas feitas quanto às pessoas físicas Ruy Altenfelder e Luiz Bertelli.

No Recurso apresentado quanto ao contrato com a RMS (Sr. Marmo Trevisan), é alegado que o ônus probatório era da fiscalização:

Sendo assim, **caberia a fiscalização o ônus de comprovar** alguma das seguintes situações: a) que os pagamentos efetuados não corresponderam a uma efetiva prestação de serviço; b) que os valores pagos eram muito superiores aos cobrados em relação à terceiros, c) que tais valores não foram destinados ao prestador de serviço. No entanto, nenhuma dessas situações foi comprovada ou sequer questionada pela fiscalização. (grifei)

E conclui:

Investigar o objetivo do programa televisivo em que a publicidade era inserida, a audiência do referido programa ou eventual eficácia da referida publicidade ao CIEE (o que é praticamente impossível de se aferir) **são circunstâncias completamente irrelevantes para comprovação da distribuição dos lucros**. Não servem nem mesmo como "presunção de indício de favorecimento a este último". (grifei)

O argumento apresentado no recurso é que o ônus probatório da situação se constituiria em ônus da fiscalização, que não teria sido suficiente.

É de se esclarecer que o argumento de falta de comprovação das operações pelo fisco não foi apresentado expressamente na impugnação, podendo ser levantado a questão da preclusão temporal, contudo, pode-se admitir que a tese estaria no contexto geral da defesa.

O voto vencedor no processo relativo a autuação do IRPJ muito bem destaca que as contratações envolvendo os membros do conselho quando demonstradas como "atípicas" pela fiscalização, devolvem o ônus probatório para o contribuinte. Passa ser seu dever demonstrar que realizava contratações com outras pessoas jurídicas em condições semelhantes às outras pessoas jurídicas ou que havia propósito negocial na contratação. Ônus esse que a decisão de piso reconheceu como satisfatório para dois dos membros citados, mas não para a contratação com a RMS.

No recurso voluntário, afirma a recorrente que a verificação do contexto da contratação, a qual faz referência a Autoridade Julgadora, não foi corretamente conduzida, pois em seu entendimento, esteve fundamentada em uma interpretação dos fatos que levaram o CIEE a celebrar contratos de objetos diversos, com pessoas jurídicas variadas, cujos quadros sociais por vezes também eram compostos por pessoas que ocuparam a posição de Conselheiros.(grifo nosso).

Alega que todas as contratações questionadas tiveram objeto contratual específico e p va a alca ça , c uzi a qu a c a açõ “c iqu i a , em tratativas firmadas com u a p a , ã laci a a a b C lh ”. Assim, não há que se falar em suspeita de distribuição disfarçada de patrimônio ou renda, em contraposição ao artigo 14, inciso I, do CTN.

Entende-se que não assiste razão à recorrente em seus argumentos, pois conforme verifica-se pelos fatos descritos, os pagamentos efetuados tocante às empresas relacionadas a Ruy Martins Altenfelder da Silva, Antoninho Marmo Trevisan e Yvonne Capuano foram feitos em condições anômalas.

Os fatos, descritos pela Autoridade Fiscal, demonstram que as operações realizadas, com empresas ligadas aos referidos membros do conselho, foram atípicas, favorecendo de forma indireta a Ruy Martins Altenfelder da Silva, Antoninho Marmo Trevisan e Yvonne Capuano.

Observa-se, ainda, que não foram trazidos elementos que comprovassem a contratação de outras empresas em condições semelhantes às pactuadas com as empresas ligadas aos referidos membros do conselho.

Tendo a fiscalização demonstrado a atipicidade das operações realizadas entre o CIEE e as empresas ligadas aos referidos membros do conselho, caberia ao recorrente, para comprovar a sua tese, demonstrar que as realizou em condições semelhantes com outras empresas não ligadas aos membros do conselho.

O argumento de que todas as contratações questionadas tiveram objeto contratual específico e comprovadamente alcançado não afasta a atipicidade das operações realizadas com as empresas relacionadas a Ruy Martins Altenfelder da Silva, Antoninho Marmo Trevisan e Yvonne Capuano.

O argumento trazido pela recorrente também não afasta a constatação do acórdão recorrido de que “em todos os três casos examinados existem elementos que indicam a atipicidade da contratação, em flagrante favorecimento indireto de membros do Conselho, fugindo ao contexto normal de atuação do CIEE e expondo uma prática reiterada de uso de subterfúgios para destinar parte do seu patrimônio ou de suas rendas”.

Já em relação a LG Bertelli Consultoria Empresarial (Sr. Luiz Bertelli), aduz o recurso:

No que se refere ao contrato de consultoria celebrado entre o CIEE e a LG Bertelli Consultoria Empresarial, **cabe apenas registrar o entendimento formalizado pelo Acórdão recorrido**, afastando as irregularidades imputadas pela Autoridade Fiscal. Confira-se:

Em relação a Luiz Gonzaga Bertelli, na Notificação Fiscal, observou-se que sua contratação ocorreu para exercer a presidência da Gestão Executiva, porém, a remuneração mensal era efetuada por meio da empresa LG Bertelli Consultoria Empresarial, contratada pelo CIEE; foi ressaltado ainda que, não obstante esse pagamento através de pessoa jurídica possa sugerir o encobrimento de uma relação de emprego, tal prática estava em desacordo com inciso I do § 4º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.

(...)

Neste caso, não há como acatar a tese esposada no Parecer Defis/Gabinete, de 04/09/2017, uma vez que não ficaram evidenciados os motivos pelos quais os registros feitos em relação às disposições da Lei nº 9.790, de 1999, que tratam do funcionamento das OSCIP, se aplicariam ao CIEE, de forma a justificar a suspensão da imunidade tributária em razão da atuação de Luiz Gonzaga Bertelli.

Cabe ressaltar que, cumpridos os requisitos legais para a qualificação de uma entidade como OSCIP, cabe ao Ministério da Justiça apreciar o requerimento da pessoa jurídica interessada em obter a qualificação e decidir a respeito (arts. 5º e 6º da Lei n.º 9.790, de 1999). A fiscalização não comprovou a qualificação do CIEE como OSCIP no período fiscalizado.

Diante dos fatos relatados e da análise empreendida, diferentemente dos fatos circunstanciados em relação aos membros do Conselho do CIEE, não foi confirmada a irregularidade apontada no Parecer Defis/Gabinete, de 04/09/2017, relativamente a Luiz Gonzaga Bertelli, que pudesse motivar a suspensão da imunidade tributária do CIEE com base no art. 14 do CTN

O trecho transcrito não se refere ao processo ora sob análise, mas da Decisão da DRJ tomada no processo de lavratura do auto de infração relativa ao IRPJ (processo 19515.720733/2017-49), que, no contexto geral decidiu por pela improcedência da impugnação e manutenção do crédito tributário lavrado. Conforme já salientado, a derrubada deste lançamento ocorreu em provimento do Recurso Voluntário e por motivos específicos do IRPJ.

Para justificar o lançamento do IRPJ é apontado que os pagamentos feitos à pessoa jurídica de propriedade do Sr. Luiz Bertelli constituiria infração ao inciso I, §4º do art. 12 da Lei n.º 9.532, de 1997 e cita as conclusões do Parecer DEFIS/Gabinete, de 2017, que faz referencia a Lei sobre as OSCIP, Lei n.º 9.790, de 1999.

Já os argumentos para a considerar irregular os pagamentos feitos ao Sr. Luiz Bertelli, através da pessoa jurídica LG Bertelli Consultoria Empresarial, estão fundamentados no art. 29 da Lei n.º 12.101, de 1999 e a alteração feita pela Lei n.º 12.868 de 2013.

Isso se deve pois a imunidade tratada naquele processo se referia a do art. 150 da CF (imunidade de imposto), enquanto que a imunidade aqui considerada é do art. 195 da CF (imunidade de contribuição previdenciária). Como já visto, eles tem amplitudes diversas e não podem ser confundidas.

Feita as essas ressalvas, não da para considerar a decisão tomada por aquela DRJ como paradigma de decidir aqui. As legislações consideradas são diversas. Em nenhum momento a fiscalização faz qualquer referencia a condição de ser OSCIP, fato que é a base daquela decisão.

14ª Salario

O relatório fiscal aponta outro motivo para o descumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN, o pagamento de 14ª salario aos trabalhadores.

A conclusão apontada pela Autoridade Fiscal é que:

4.4.4. Considerando que o pagamento do décimo quarto salário constitui-se como uma mera liberalidade, e tendo em vista o montante gasto anualmente, conforme apresentado na tabela do subitem acima, não foi obedecido ao disposto no art. 14, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN) – Lei 5172/1966 e inciso V do art. 29 da Lei 12.101/2009.

A defesa do contribuinte afirma que não havia vedação ao pagamento:

Nesse exato sentido, os valores pagos 02 (duas) vezes por ano **integram o próprio salário de seus empregados, bem como as demais verbas trabalhistas incidentes.**

Note-se que o pagamento não depende do atingimento, pelo profissional, de qualquer meta, seja de caráter financeiro, seja de caráter social, ou ainda da verificação de superávit no resultado final do balanço do CIEE. **Trata-se, portanto, de verba e/ou remuneração trabalhista, paga como um direito trabalhista do empregado.** Direito esse que, ressalte-se, não pode ser violado pela RFB.

A propósito, ao contrário do alegado pela I. Auditoria Fiscal, não se trata de benesse do CIEE a seus empregados, configurando privilégio a estes. O próprio CIEE, ao instituir referida remuneração, **contratou consultoria especializada no assunto para se manifestar, a fim de adotar a prática com segurança e em conformidade com as normas aplicáveis.**

(...)

Dessa forma, é forçoso admitir que referida remuneração tem nítido caráter salarial e não se caracteriza como qualquer distribuição de patrimônio ou pagamento de bonificação, como vedam os artigos 14, inciso I, do CTN e 29, inciso V da Lei nº 12.101/2009. (grifei)

A decisão da DRJ aceitou o argumento do contribuinte, logo não há motivo para reapreciar a questão:

Contudo, ainda que se considere tal representatividade, não há como fundamentar a conclusão fiscal sem que se observem elementos aptos a demonstrar a representatividade dessas despesas sobre as despesas com remuneração total, e sobre eventual superávit ou déficit total no exercício, ou ainda sem demonstrar por meio de outros elementos (como documentos que tratam das negociações, acordos, política remuneratória) que a intenção do contribuinte ao pagar 14º salário era distribuir dividendos, bonificações, participações ou parcela de seu patrimônio e não remunerar o empregado com verba compatível com outras entidades que atuam no segmento e no território em que está estabelecido o contribuinte.

Sendo assim, como **cabia à autoridade fiscal a comprovação desses elementos, tem-se que tal fato não pode ser considerado para fins de fundamentar as autuações impugnadas.** (grifei)

Importante ressaltar que a causa apontada no item anterior é, por si só, motivação suficiente para afastar a imunidade, não tendo a decisão deste tópico qualquer influência sobre o resultado final da análise.

Multa Qualificada

A recorrente alega que não há nos autos prova cabal que tenha agido com dolo. Argumenta que, ainda que reconhecesse que as condutas apontadas poderiam impedir de gozar da imunidade, não haveria prova que a prática do ato tendia a impedir o conhecimento do fato gerador. Destaca o Acórdão 9101-00136, que afirma que o motivo para suspender imunidade não configura, por si só, evidente intuito de fraude. Destacas outros julgados que afirmam a necessidade de prova robusta a caracterizar as condutas imputadas.

As disposições sobre as multas aplicadas aos lançamentos de contribuições previdenciárias estão contidas no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, **aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº9.430**, de 27 de dezembro de 1996.

(grifou-se)

Por sua vez, o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) assim trata a questão do percentual da multa:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado **nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº4.502**, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(grifou-se)

Os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502. de 1964, trazem as definições de sonegação, fraude e conluio:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente **a impedir ou retardar**, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou **modificar as suas características essenciais**, de modo a reduzir o montante do imposto devido **a evitar ou diferir o seu pagamento**.

Art. 73. Conluio é **o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas**, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

(grifou-se)

O Acórdão proferido pela DRJ manteve a incidência de multa qualifica argumentando que, ciente que adotava conduta incompatível com o gozo de imunidade, declarou em código de Imunidade, conduta que justifica o agravamento da penalidade. Destaco alguns trechos da decisão:

No presente caso, a combinação de dois fatos revela que o contribuinte se declarou sob o gozo de imunidade/isenção (enviando GFIP com o código FPAS 639) **mesmo sabendo que no período de ocorrência dos fatos geradores havia adotado condutas** que, segundo a legislação aplicável (ainda que se considerasse como exigível apenas a observância do disposto no CTN, artigo 14, como entende o contribuinte) afastavam a possibilidade de que ele gozasse da isenção/imunidade das contribuições lançadas.

As condutas adotadas são, como já relatado, as seguintes: **o favorecimento de um de seus conselheiros (integrante de órgão estatutário) com a contratação de pessoa jurídica da qual ele (o conselheiro) participa para a prestação de serviços de publicidade em programa televisivo apresentado pelo próprio conselheiro**, o que configurou distribuição de rendas e remuneração (por via indireta); b) remuneração de diretor, não estatutário e não contratado como segurado empregado.

(...)

Contudo, a fiscalização entendeu, corretamente, que se a remuneração ocorre diretamente ou por meio de contratação com pessoa jurídica (indiretamente) há o descumprimento do requisito previsto na Lei nº 12.101/2009, artigo 1º, **tendo restado descumprido requisito para o gozo da isenção/imunidade**.

Além disso, quando se considera a postura e o cuidado demonstrado pela defesa, o zelo relativo ao pagamento de 14º salário e com a contratação de aluguel de salas/mobiliário junto à Faculdade Trevisan de modo a evitar o descumprimento dos requisitos previstos na legislação para o gozo da isenção/imunidade, **não há como entender que a contratação favorecida de serviços a serem prestados diretamente por um de seus conselheiros, efetuada com a intermediação de pessoa jurídica da qual ele faz parte, não constituiu uma tentativa de remunerá-lo indiretamente e de distribuir parte de sua renda, sem formalizar essa remuneração/distribuição de renda**, para não ferir o seu direito ao gozo da isenção/imunidade.

Portanto, ao contrário do que alega o contribuinte, **restou evidenciada a intenção dolosa de sonegar tributos pela informação falsa a respeito da situação pessoal do contribuinte: ao declarar-se, por meio, de GFIP como isento das contribuições patronais**.

Na justificativa para o agravamento da multa, o relatório produzido pela fiscalização se limita a apontar a inserção do Código FPAS 639 em GFIP. Tal ato, posto dificultar a cobrança do crédito tributário pela Administração, configuraria a sonegação descrita no art. 71 da Lei 4.502, de 1964:

8. DA MULTA DE OFÍCIO

8.1. Na presente fiscalização foi verificado que o contribuinte não faz jus à isenção/imunidade das contribuições previdenciárias, e dessa maneira **não poderia ter informado em GFIP o código FPAS 639 que confere a isenção das contribuições previdenciárias. Tal prática indica um indício de sonegação conforme previsto no art. 71 da Lei nº 4.502/1964**:

“Art . 71. Sonegação é tãda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.”

8.2. Conforme o art. 35-A da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 11.941 de 27/05/2009, nos casos de lançamento de ofício, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei 9.430/1996. Temos, de acordo com o art. 44, inciso I e §1º da lei 9.430/96:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007) I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.” 8.3.

Pelo acima disposto, **a multa de ofício de 75% foi duplicada, de acordo com o art. 44, I, § 1º da Lei nº 9.430/1996.** (grifei)

Os fatos apontados pela fiscalização são certamente suficientes para definir que houve descumprimento dos requisitos para gozo da imunidade, justificando seu lançamento com a devida multa de ofício, penalidade que, por si só, já é gravosa o suficiente para desestimular a conduta indevida. Contudo, a aplicação da multa mais gravosa tem que se motivada, de forma clara, precisa e direta, por conduta mais danosa que o usual. Não cumprido esse ônus probatório, cerceia-se o direito de defesa do contribuinte.

A jurisprudência dominante neste Conselho é que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o **evidente intuito de fraude**, detalhadamente descrito no auto de infração, conforme os julgados do CARF.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2007, 2008

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA

Havendo a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, deve ser aplicada a multa qualificada. No caso em tela é o que se verifica da conduta do réu que agiu deliberadamente com evidente intuito de fraude para fins de obter vantagens indevidas. (Acórdão nº 9202-007.739, proferido em 28/03/2019)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2003, 2004

MULTA QUALIFICADA NO PERCENTUAL DE 150%. DOLO.

Justifica-se a aplicação da multa no percentual de 150% **quando restar demonstrado que o contribuinte agiu de forma dolosa, em conduta reiterada e uniforme, estando presentes os elementos cognitivo e volitivo**, visando se esquivar do pagamento de tributos (Acórdão nº 9101-004.4220 – proferido em 05/06/2019)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006

MULTA DE OFÍCIO. CIRCUNSTÂNCIAS QUALIFICATIVAS DA INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. INAPLICABILIDADE.

A aplicação da multa de ofício em 150% (cento e cinquenta por cento) **exige a inequívoca comprovação do evidente intuito de fraude na conduta do sujeito passivo**, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Ausente a prova inequívoca de intenção deliberada da contribuinte de ocultar o fato gerador das contribuições da Autoridade Fiscal, não há de se falar na aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento). (Acórdão n.º 9303-004.685, proferido em 16/02/2017)

Grifos não originais

Como corretamente apontado pelo contribuinte, a simples informação em GFIP de código indevido não é razão suficiente a justificar a ocorrência do instituto da sonegação, de forma a agravar a multa.

Na ausência dos argumentos necessários e suficientes, que deveriam ter sido fornecidos pelo Fiscal em seu Relatório quando se pronunciou sobre o agravamento da multa, o Acórdão proferido pela DRJ justificou a manutenção da multa com elementos apontados pela fiscalização **em sua argumentação geral**, que fundamentou a exclusão do benefício da imunidade, não o agravamento da multa.

Não é papel da autoridade julgadora sanar eventuais falhas ocorridas na lavratura do auto de infração, especialmente quando o Fiscal exerceu de forma deficiente o seu ônus probatório.

Logo, acatando a tese da defesa de que não há nos autos elementos e provas suficientemente claras que justifiquem a imposição de multa mais gravosa, é forçoso reduzir a multa de ofício aplicada de 150 % (cento e cinquenta por cento) para a multa geral, nos termos art. 44, I da Lei n.º 9.430, de 1996, de 75%.

Outros tópicos sobre multa – exclusão em caso de dúvida e vedação ao confisco

Finalizando o recurso é solicitado a exclusão das penalidades em caso de dúvida, especialmente se o julgamento ocorrer por “voto qualificado” e feita a ressalva do caráter confiscatório da multa de ofício.

A tomada de decisão deste CARF, ainda que seja por voto qualificado, não justifica afastamento de eventual multa aplicada em cumprimento a legislação vigente. O afastamento ocorre tão somente se verificado que não existia motivos legais à imposição da penalidade.

Os princípios previstos na Constituição Federal são dirigidos ao legislador de forma a orientar a elaboração da lei. Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade aplicá-la. Afastar a multa prevista expressamente em diploma legal sob fundamento do confisco implicaria declarar a inconstitucionalidade da lei que a instituiu. Nesse sentido, cito Súmula deste Conselho:

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

Conclusão

Por todo o exposto, voto por CONHECER o recurso, rejeitar as preliminares, e no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO parcial, para reconhecer a incidência de multa no percentual de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias

Declaração de Voto

Declaração de Voto da Conselheira Vanessa Kaeda Bulara de Andrade

Conselheira Vanessa Kaeda Bulara de Andrade

Com a devida *venia*, divirjo do posicionamento da Ilustre Relatora.

No presente voto fui vencida, por ter dado provimento ao recurso voluntário, apresento a esta declaração de voto com as indicações das minhas razões de decidir, acompanhando o voto vencido, pelas conclusões.

Em relação à manutenção da isenção dos pagamentos das contribuições previdenciárias da entidade beneficente que é certificada, entendo que a vedação prevista no inciso I, do art. 29, referente à remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, somente se estabelece aos **dirigentes estatutários** a partir de 15/10/2013, por força da redação dada pela Lei nº 12.868/2013. Anteriormente, a lei estipulava o termo **diretores estatutários**, apenas, o que não é o caso dos autos, que se encontrava contratado via pessoa jurídica prestadora de serviços.

Nesse sentido, a nova Lei nº 12.868/2013, à época, também acrescentou os §1º, 2º e 2º, ao art. 29, permitindo o recebimento de remuneração pelos **diretores não estatutários empregado e dirigentes estatutários**. Cito:

“Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará *jus* à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22e23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos: (Vide ADIN 4480)

I - não percebam seus **diretores**, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas **pelos respectivos atos constitutivos**; (redação antes da Lei nº 12.868, de 2013)

I - não percebam, seus **dirigentes estatutários**, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos; (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

I – não percebam seus **diretores**, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades **que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais** ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente **na gestão executiva**, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.151, de 2015)

§ 1º-A exigência a que se refere o inciso I do **caput** não impede: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - a **remuneração aos diretores não estatutários** que tenham vínculo empregatício; (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013) DOU 16/10/2013

II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 2ºA **remuneração dos dirigentes estatutários** referidos no inciso II do § 1º deverá obedecer às seguintes condições: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o **caput** deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - **o total pago a título de remuneração para dirigentes**, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 3º-O disposto nos §§ 1ºe 2º não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)''

Dessa forma, a remuneração de dirigente/profissional não estatutário não é, ou foi óbice para a concessão da isenção das contribuições previdenciárias, no período de 01/2012 a 10/2013, quando a lei não trazia vedação para remuneração de dirigentes não estatutário, mas tão somente, a profissional estatutário.

Pelas razões acima, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Conselheira Vanessa Kaeda Bulara de Andrade

(documento assinado digitalmente)

Declaração de Voto do Conselheiro Wesley Rocha

Conselheiro Wesley Rocha

Inicialmente, cumprimenta-se o voto proferido pela Relatora, onde foram trazidos e enfrentados todos temas do Recurso, de forma a possibilitar os elementos necessários para as convicções dos julgares que participaram do colegiado e do amplo debate ocorrido no presente caso, permitindo assim prestigiar a ampla defesa e contraditório.

Contudo, apesar do voto da relatora ter sido apresentado de forma exemplar, abriu divergência em razão de compreender que é possível dar provimento ao recurso, pelas seguintes razões e fundamentos.

Inicialmente, concordo com a posição da Conselheira Vanessa Kaeda Bulara de Andrade já que a remuneração de dirigente/profissional não estatutário não teria sido motivação para impedir a concessão da isenção das contribuições previdenciárias, razão pela qual entendo ser desnecessário reproduzir novas motivações sobre esse item.

Em relação a Luiz Gonzaga Bertelli, observou-se que sua contratação ocorreu para exercer a presidência da Gestão Executiva. Porém, a remuneração mensal era efetuada por meio da empresa LG Bertelli Consultoria Empresarial, contratada pelo CIEE. A fiscalização tributária concluiu que, embora o pagamento por meio de uma pessoa jurídica possa sugerir a ocultação de uma relação de emprego, essa prática estaria em desacordo com o inciso I do § 4º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997."

Por outro lado, o próprio voto vencedor citado pela relatora desse processo, indica que já pela decisão da DRJ de origem responsável por aquele processo que tratou do IPRJ (n.º 19515.720733/2017-49) teria reconhecido a falta de irregularidade ao caso concreto.

Apesar de ter sido julgada ter sido julgado procedente por outras irregularidades, naquela ocasião não teria afastado a acusação fiscal no que diz respeito aos atos contratuais práticos por Luiz Gonzaga Bertelli junto ao CIEE, identificando que não houve irregulares na referida contratação, conforme transcrição em parte:

“ (...) Relativamente a Luiz Gonzaga Bertelli não foi confirmada a irregularidade que pudesse motivar a suspensão da imunidade tributária do CIEE com base no art. 14 do CTN. Quanto ao valor do 14º salário, entendeu-se que se trata de uma parte da remuneração do empregado, uma vez que faltam elementos de comprovação que possam firmar uma convicção do julgador acerca do descumprimento das disposições do inciso I, do art. 14, do CTN” (Acórdão 1402-004.385, de 22 de janeiro de 2020).

Entendo que pela estabilidade das decisões, e pelas razões recursais, a consultoria realizada deve ser desconsiderada como motivo de irregularidade, pois independentemente do tributo a ser julgado ao caso concreto, os fatos geradores que motivaram o lançamento daquele processo são os mesmos utilizados para a acusação fiscal da presente demanda administrativa. A segurança jurídica deve ser interpretada ao caso, objetivando o elemento da confiança nas decisões da administração pública.

Isso porque, apesar da autonomia das decisões administrativas por diferentes colegiados, compreendo que a decisão favorável que permite interpretação favorável ao contribuinte deve prevalecer, atingindo assim a segurança jurídica necessária para equilibrar as fontes administrativas.

A premissa deve ser atendida a uma espécie de **coisa julgada administrativa**, onde a racionalidade do processo administrativo traduz em uma série de atos e lógica, juridicamente concatenados, onde se manifesta a vontade da administração pública.

Por isso, um processo que tem decisão favorável ao interessado não deveria refletir posição contrária em outra demanda que possui conexão de fatos e elementos semelhantes, como período de apuração e mesma motivação de lançar e mesmo contribuinte, ainda que por exigência de tributos diferentes, pois de certa forma a decisão importa em resultado menos gravoso ao contribuinte, uma vez que o processo administrativo, tal como no judicial, deve observar aos comandos estruturantes da **relação jurídica em que se produzirá a norma jurídica almejada** (decisão, ato ou resultado).

Por outro lado, não se trata de adotar uma abordagem 'paternalista' que interpreta as normas de modo favorável aos contribuintes que recorrem às manifestações do Poder Público. Trata-se, na verdade, de obedecer de forma lógica a relação jurídica estabelecida em litígio. Em tais casos, uma mesma acusação deveria resultar em um único desfecho, e não em diversos. Isso possibilitaria, por uma consequência lógica, que o contribuinte recorra ao Poder Judiciário para questionar o motivo de decisões divergentes na esfera administrativa.

Portanto, dentre os princípios necessários a serem observados, devem estar também os correlacionados ao da boa administração, que reflete também na efetividade e confiança das decisões administrativas, inseridos de forma explícita pela Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e outros princípios tratados de forma implícita.

Com isso a aplicabilidade do princípio da razoabilidade também deve ser premissa ao presente caso, uma vez que o critério utilizado para afastar as irregularidades nas decisões anteriores, também podem e devem ser aplicados ao presente caso, permitindo um diálogo, uma ponte ou uma análise harmônica nas decisões dos próprios precedentes da administração pública, ainda que outros elementos tenham sido mantidos no processo que tratou sobre a IRPJ, mas que nesse caso não teriam sido apurados como exigidos para permanência da atuação fiscal.

Já no que diz respeito às demais acusações fiscais, também entendi que não houve atos capazes a afastar a isenção/imunidade, tal como a indicação de Ruy Martins Altenfelder da Silva, sócio da empresa RMAS Comunicação Ltda. juntamente com Nidia Artacho Altenfelder Silva, ter firmado contrato de prestação de serviço entre CIEE (contratante) e RMAS (contratada), cujo o objeto do contrato é a prestação de serviços de publicidade. Pelas razões expostas no voto da conselheira Vanessa K. B Andrade, onde consta que o objeto a contratada prestará ao contratante, abrangendo a divulgação no Programa "Diálogo Nacional" de interesse do contratante. O contrato foi inicialmente firmado em 2003 e teve aditamentos em todos os anos subsequentes, com prorrogações e revisões dos honorários pagos mensalmente, mas que não identifiquei valores acima da prática de mercado. Isso demonstra uma estabilidade lógica na continuidade desse serviço, sem intenção de ação irregular para obter benefícios fiscais.

Com isso, diante da comprovação da natureza assistencial da atividade desenvolvida pela Recorrente, bem como da ausência de comprovação, no meu entender, por parte da fiscalização, da ofensa ao disposto no artigo 14, I, do Código Tributário Nacional, consoante a manifestação na declaração de voto da conselheira Vanessa K. B. de Andrade, a acusação fiscal deve ser cancelada.

Conselheiro Wesley Rocha

(documento assinado digitalmente)