



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.906032/2012-71
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-006.645 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de agosto de 2019
Recorrente SOCIEDADE UNIFICADA DE ENSINO AUGUSTO MOTTA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/07/2007

IMUNIDADE. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS LEGAIS.

Descumpridos os requisitos legais, há que ser cassada a imunidade, por se caracterizar como imunidade condicionada.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Winderley Moraes Pereira, Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen..

Relatório

Trata o presente processo de Declaração de Compensação encaminhada por meio do programa PER/DCOMP, na qual pleiteia-se o reconhecimento do direito creditório relativo à Contribuição para o PIS/Pasep, bem como a compensação do(s) débito(s) discriminado(s).

De acordo com o Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, o pedido de restituição foi indeferido, sob o fundamento de que não havia crédito disponível, por estar o pagamento alegado como indevido integralmente utilizado para a quitação de débito declarado como devido.

Devidamente cientificada do Despacho Decisório, a contribuinte apresenta manifestação de inconformidade onde sustenta que:

- Originariamente, trata-se do processo administrativo nº 10768.003554/2010-21, relativo a pedido de restituição de recolhimentos indevidos de PIS, para os fatos geradores ocorridos a partir de junho/2000, até a data de protocolo do requerimento;

- Trata-se a requerente de entidade constitucionalmente imune ao recolhimento das contribuições sociais, nos termos do art. 195, § 7º, da Constituição, tendo sido o pedido instruído com os documentos necessários à comprovação da natureza jurídica da entidade de assistência social, e do cumprimento dos requisitos dos arts. 14 do CTN e 55 da Lei nº 8.212/91. Além de consagrada como entidade de assistência social pelos órgãos competentes, dentre eles o CNAS, sustenta que atendia, no período dos fatos geradores em questão, e ainda atende aos requisitos da legislação em vigor para fruição da imunidade tributária, bem como aos ditames das normas infraconstitucionais;

- Argumenta que autoridade que proferiu o despacho decisório não observou a natureza jurídica da entidade requerente, instituição beneficente de assistência social, portadora do CEBAS;

- Alega que restou demonstrado o recolhimento dos valores que a requerente pretende ver restituídos, conforme DARF anexado, comprovando a efetiva existência do crédito;

- Sendo espécie de ato administrativo, o indeferimento deve observar os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e eficiência, estabelecidos no art. 37 da Constituição, além daqueles previstos na Lei nº 9.784/99, sob pena de nulidade;

- No presente caso, faltou ao despacho decisório a fundamentação que motivou o indeferimento, restando ausente a explicitação dos motivos de fato e de direito que levaram a tal decisão, o que enseja sua anulação por ofensa ao art. 37 da Constituição e aos arts. 2º e 50 da Lei nº 9.784/99, cabendo revisão a qualquer tempo, pela Administração, conforme Súmula nº 473 do STF.

- O estatuto social da requerente não apenas comprova o desenvolvimento de atividades sociais, mas também evidencia o atendimento aos condicionantes estabelecidos pelo art. 14 do CTN e pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91;

- A requerente protocolou seu pedido de renovação do CEAS junto ao MEC, o qual está pendente de análise. Por outro lado, obteve a renovação do Título de Utilidade Pública Federal, com validade até 30/04/2012, comprovando as atividades sociais desenvolvidas e o devido registro contábil de suas receitas e despesas;

- A requerente é detentora do CEAS desde 1981, requerendo a cada três anos sua renovação, inexistindo pedido administrativo indeferido. Não havendo decisão nos demais pedidos de renovação, prevalecerá o último CEAS válido, nos termos do § 3º do art. 3º do Decreto nº 2.536/1998;

- A requerente também se encontra há muito no gozo do benefício fiscal sob a ótica das contribuições previdenciárias, nos termos da Lei nº 3.577/1959 e do Decreto nº 1.117/1962;

- Conforme declaração expedida pelo órgão de fiscalização, à época, tem-se que a requerente possui o seu reconhecimento como entidade filantrópica, encontrando-se no gozo do benefício fiscal relativo às contribuições sociais;

- A requerente obteve decisão no TFR, cujos efeitos de validade foram consagrados pelo instituto da coisa julgada, consagrando o benefício fiscal e afastando qualquer dúvida acerca de tal direito, o que ensejará o deferimento do pedido de restituição;

- Assim, com o advento da Lei nº 8.212/91, a requerente esteve sob a condição estabelecida no art. 55, § 1º, ou seja no gozo da imunidade tributária, dispensados quaisquer procedimentos formais de reconhecimento deste direito;

- Com a Constituição de 1988, o benefício fiscal relativo à cota patronal outorgado às entidades filantrópicas ganhou ares constitucionais, conforme art. 195, § 7º, sendo delegada à lei a missão de estipular os critérios para a sua concessão, o que só ocorreu com a Lei nº 8.212/91, observando-se que no período entre a promulgação da Constituição e a edição da Lei foi respeitado o direito das entidades que já gozavam da isenção;

- Assim, não só pela disposição expressa do art. 55, § 1º, da Lei nº 8.212/91, ao qual se aplica a interpretação literal, nos termos do art. 111 do CTN, mas também pelo cumprimento dos requisitos previstos em seus dispositivos, restou assegurado o direito à imunidade tributária relativa às contribuições sociais a seu favor;

- Em conformidade com tais argumentos, foi proferida sentença nos autos dos embargos à execução fiscal nº 2007.51.01.531575-0, que, em análise idêntica ao presente caso, reconheceu o direito à imunidade da requerente no tocante às contribuições sociais;

- As contribuições sociais, à época de sua instituição pela LC nº 7/70, também eram cobradas de instituições filantrópicas. Porém, com a Constituição de 1988, art. 195, § 7º, ficou garantida não só a imunidade dos impostos (art. 150, inc. VI, alínea “c”), como também das contribuições sociais para as entidades de assistência social, ratificando o benefício social, isenção, que a Lei nº 3.577/1959 instituiu, com força maior;

- Em que pese o art. 9º, incs. III e IV, do Decreto nº 4.524/2002 determinar que são contribuintes do PIS incidente sobre a folha de salários as instituições de educação e de assistência social, que preencham as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532/1997, e as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, que preencham as condições e requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532/1997, evidente a sua inconstitucionalidade por infringir o art. 195, § 7º, da Constituição;

- O STF já se manifestou favoravelmente acerca da incidência da regra de imunidade para as entidades sem fins lucrativos, conforme decisão citada, não havendo que se falar em incidência de PIS sobre folha de salários das instituições de assistência social;

- Quanto às normas regulamentadoras, o art. 14 do CTN encontra-se espelhado no art. 55 da Lei nº 8.212/91, ambos estabelecendo os requisitos para que a entidade usufrua da imunidade constitucional, diferindo apenas nos requisitos formais, quais sejam os títulos;

- Por todo o exposto, requer que seja declarada a nulidade do despacho decisório emitido em 05/12/2012, tendo em vista os argumentos e provas trazidos e, por conseguinte, solicita a compensação do montante recolhido indevidamente.

Por seu turno, a DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade, firmando o entendimento de que seria incabível nova apreciação de matéria já analisada em processo administrativo diverso, relativo aos mesmos fatos, ao mesmo período de apuração e ao mesmo tributo.

Além disso, restou acordado que não padece de nulidade a decisão administrativa que contenha as informações relativas aos fundamentos fáticos e legais que ensejaram o indeferimento do pedido formulado pelo contribuinte.

Irresignada, a requerente apresentou recurso voluntário, onde, essencialmente repisa os mesmos argumentos apresentados na sua manifestação de inconformidade, aos quais acrescenta que:

- Preliminarmente, defende a tempestividade do recurso e sustenta a necessidade de sobrestamento do processo em razão do julgamento do processo nº 10768.003554/2010-21, referente à restituição dos valores recolhidos indevidamente a título de Contribuição Social, no período de junho de 2000 a maio de 2010, vez que a decisão final do pedido de restituição a ser proferida no âmbito daquele processo, implicará na alteração da decisão deste feito.

- Defende a nulidade da decisão recorrida, alegando ausência de motivação nos autos do processo mencionado e inobservância dos requisitos administrativos;

- No mérito, defende a impossibilidade da vinculação da cobrança de mensalidade com a condição de entidade beneficente de assistência social. Sustenta o enquadramento das atividades de educação no conceito de assistência social em sentido amplo;

- Quanto ao período de julho/2005 a janeiro/2006, e janeiro/2008 a março/2009, em que, nos termos do acórdão recorrido, a recorrente teria descumprido os requisitos necessários à fruição do benefício, alega que a fiscalização deixou de considerar que a contribuinte dispunha de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CBAS).

- Quanto à demonstração do descumprimento dos requisitos legais no período compreendido entre fevereiro/2006 e dezembro/2007, argumenta que a decisão de 1ª Instância que negou o direito à restituição de natureza semelhante no âmbito do processo administrativo-fiscal nº 16682.720677/2011-37 foi parcialmente revogada pelo CAREF, o que demonstraria a fragilidade do procedimento fiscal conduzido. Nesse trilhar, registra ainda que o processo nº 16682.720013/2011-78 foi extinto em decorrência dos vícios insanáveis em sua constituição. Conclui que as situações fáticas então analisadas não resistiram a uma análise mais aprofundada.

Por fim, requer:

- a) O sobrestamento do presente recurso voluntário até o julgamento final do processo administrativo n.º 10768.003554/2010-21, tendo em visto que este se trata do processo principal concernente ao pleito de restituição dos valores pleiteados no período de junho de 2000 a maio de 2010, sendo certo o deferimento do pedido de restituição naquele processo, implicará no deferimento da restituição suscitada no presente feito;

- b) Alternativamente, a anulação da decisão ora combatida, vez que a autoridade julgadora utilizou de fundamentação estranha à realidade fática processo nº 10768.003554/2010-21, restringindo seus argumentos apenas a parte do período requerido, não enfrentando todo o pleito inicial, além do fato que ela sequer analisou os documentos apresentados pela ora recorrente;

- c) Caso não seja acolhido o pleito acima, o que se admite somente por hipótese, que seja acolhida a tese de mérito, para reformar a decisão ora guerreada, tendo em vista que a ora recorrente demonstrou cumprir todos os requisitos necessários para fruição do benefício fiscal atinente à imunidade tributária, fazendo jus à restituição dos valores indevidamente recolhidos.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 3301-006.645 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.906032/2012-71

Voto

Conselheiro Winderley Moraes Pereira - Relator.

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão 3301-**006.624**, de 20 de agosto de 2019, proferido no julgamento do processo **16682.905999/2012-35**, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcrevem-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, os entendimentos que prevaleceram naquela decisão (Acórdão 3301-**006.624**):

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

PRELIMINARES

- NULIDADE DO ACÓRDÃO DRJ

2. Alega a recorrente :

- De plano, insta consignar que o pedido de restituição objeto deste processo, tem como fundamento o processo principal n 10768.003554/2010-21, que se trata do pedido restituição dos recolhimentos indevidos relativos à contribuição social instituída para financiamento do Programa de Integração Social (PIS), encontra-se maculado, ante a ausência do preenchimento dos requisitos mínimos dos princípios e normas que regem a administração pública, motivo pela qual a presente negativa não pode ser mantida, nos termos que restará demonstrado a seguir.

- Neste íterim, mister destacar que a decisão que negou o direito a restituição nos autos do processo n.o 10768.003554/2010-21, não o fez com a devida fundamentação, carecendo de amparo legal, ao passo certo que a ausência de fundamentação naquela decisão, via de consequência, implicada na nulidade da negativa do presente pedido de restituição.

3. A recorrente é titular de processo administrativo de n 19768.003554/2010-21, onde pleiteia a restituição de valores pagos a título de PIS-FOLHA DE PAGAMENTO, referente ao período de junho/2000 a maio/2010, processo este em andamento na DEMAC/RJ.

4. O pedido constante do PER objeto destes autos refere-se a PIS-FOLHA DE PAGAMENTO, do período de julho/2007, portanto período compreendido no processo citado.

5. Consta do Acórdão DRJ/RJ as seguintes informações a respeito do processo administrativo nº 19768.003554/2010-21 :

O contribuinte, em sua manifestação, informa que o direito creditório informado no presente PER/DCOMP já havia sido objeto de análise

nos autos do processo administrativo n.º 10768.003554/2010-21.

Em consulta ao sistema e-Processo, verifica-se que o processo citado corresponde a pedido de restituição, formulado em papel pelo contribuinte em 07/06/2010, relativo a valores de PIS recolhidos com base na folha de salários, no período entre jun/2000 e a data de protocolo daquele pedido, abrangendo, portanto, o período de apuração objeto do presente pedido, 04/2008.

Em 11/09/2012 foi proferida decisão pela DEMAC/RJ, com o seguinte teor em sua parte dispositiva:

Diante de todo o exposto, no uso da competência prevista no artigo 295, inciso VI, do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF n.º 203, de 14 de maio de 2012 publicada no DOU em 17/05/2012, e tendo em vista a delegação de competência disposta no artigo 5o, inciso I da Portaria DEMAC/RJO n.º 63, de 18/07/2012, publicada no D.O.U. De 23/07/2012, em consonância com o que dispõe o artigo 39, § I o da Instrução Normativa RFB n.º 900, de 30 de dezembro de 2008, DECIDO CONSIDERAR NÃO FORMULADOS os pedidos de restituição constantes deste processo.

Apesar de não haver menção na parte dispositiva da referida decisão, a autoridade local, na verdade, considerou extinto pelo decurso do prazo decadencial o direito à restituição dos valores recolhidos anteriormente a 08/06/2005, conforme demonstra o trecho abaixo reproduzido:

Pelo acima exposto, fica confirmada a extinção do direito à restituição, relativamente aos pagamentos efetuados anteriormente a 08/06/2005, pelo decurso de prazo superior a cinco anos entre a data do pedido de restituição e estes pagamentos.

Já em relação aos pagamentos realizados a partir daquela data, os pedidos de restituição foram considerados não formulados, conforme consta na parte dispositiva da decisão.

O contribuinte apresentou pedido de reexame da decisão, o que foi indeferido pela DEMAC/RJ. Interposto recurso hierárquico pelo contribuinte, foi proferido o Despacho Decisório n.º 211, de 11/12/2014, pela SRRF07/Disit, com a seguinte ementa:

RESTITUIÇÃO. PEDIDO ELETRÔNICO DE RESTITUIÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

A restituição será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante formulário Pedido de Restituição, previsto na legislação, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

Será considerado não formulado o pedido de restituição quando o sujeito passivo não tenha utilizado o Programa PER/DCOMP para formular pedido de restituição e não tenha apresentado justificativa aceitável para a sua impossibilidade de utilização.

Às fls. 925 a 937 daquele processo consta o Parecer Diort/DRF/RJI n.º 863/2015, proferido em 10/06/2015, em razão do Mandado de Segurança n.º 2015.51.01.038428-6, impetrado em 15/04/2015 pelo interessado, para requerer que fosse suspenso o óbice relativo à formalização do pedido de restituição em formato papel, devendo ser realizados a análise e o julgamento do mérito do pedido, proferindo-se novo despacho decisório. Naqueles autos judiciais foi concedida medida liminar em 15/04/2015, conforme transcrição abaixo:

Diante do exposto, DEFIRO o pedido liminar, para que seja apreciado e decidido o requerimento elaborado pela impetrante através de formulário impresso, nos autos do Processo Administrativo n. 10768.003554/2010-21, nos termos da exordial.

Em consequência, o referido Parecer analisou o mérito do pedido, e concluiu da seguinte forma:

4. CONCLUSÃO

4.1 Da análise realizada acima, concluímos que, para todas as datas anteriores a 07/06/2005 (inclusive), é insubsistente o pedido de ressarcimento por advento da prescrição do direito de pedir, pelo decurso de prazo superior a cinco anos entre a data do pedido de restituição e os pagamentos efetuados, em contrariedade ao art. 168, inc I, c/c arts. 150, § 1º e 165, inc I, do Código Tributário Nacional –

CTN, conforme entendido no Despacho Decisório nº 134/2012 da Divisão de Orientação e Análise Tributária da Delegacia Especial da Receita Federal de Maiores Contribuintes (DIORT/DEMAC/RJO) de 1/09/2012, fls. 835/838, e ratificado pelo Despacho Decisório nº 211 – SRRF07/Disit de 11/12/2014, às fls. 909/916.

4.2 Além disso, os períodos relativos à competência compreendida entre fevereiro de 2006 e dezembro de 2007 foram objeto de Auto de Infração sob o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) de nº 07185.00.2010.00377-55, às fls. 494/527 do processo de nº 16682.720677/2011-37, mantido quanto à cobrança do tributo pelo acórdão de nº 13-39.502, em 24 de janeiro de 2012. Desta forma, não cabe a repetição de indébito para este período.

4.3 Por fim, concluímos que a Solução de Divergência COSIT nº 3, de

14/02/2008, o art. 9º, incs III e IV, do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, e o arrazoadado no voto da 4ª Turma da DRJ/RJ2, no acórdão de nº 13-39.502, em 24 de janeiro de 2012, indicam claramente que a A SOCIEDADE UNIFICADA DE ENSINO AUGUSTO MOTTA deve pagar o PIS-Folha.

4.4 Desta forma, proponho NEGAR INTEGRALMENTE O PEDIDO DE RESTITUIÇÃO no presente processo.

Foi, então, proferido novo despacho decisório, encaminhado para ciência ao contribuinte em 26/06/2015, com o seguinte teor:

Com fulcro no Parecer nº 863/2015, às fls. 924/937 deste processo, que aprovo e adoto como parte integrante deste Despacho Decisório, DECIDO INDEFERIR o Pedido de Restituição contido nas fls. 48/49 do presente processo, e DETERMINO:

- 1) Não reconhecer o direito creditório pleiteado.**
- 2) Indeferir todos os pedidos de restituição do presente processo.**
- 3) Não homologar os débitos constantes nas DCOMP do presente processo.**
- 4) Encaminhar os débitos relativos às DCOMP do item acima para cobrança.**
- 5) Fazer a ciência do contribuinte do inteiro teor deste Despacho Decisório, e do Parecer nº 863/2015 às fls. 924/937 deste processo.**
- 6) Fazer conhecer do prosseguimento ao atendimento do Mandado de**

Notificação nº MTL.0026.000032-7/2015, da 26ª Vara Federal do Rio de Janeiro, cientificando a autoridade judicial do inteiro teor deste Despacho Decisório, e do Parecer nº 863/2015 às fls. 924/937 deste processo.

6. Portanto, verifica-se que, no processo administrativo de nº 10768.003554/2010-21, não foi reconhecido o direito creditório pretendido pela recorrente e que tal processo administrativo se encontra em fase de ciência da decisão ao requerente., o que parece já ter sido providenciado, pois que a recorrente cita a falta de fundamentação do despacho decisório emitido naqueles autos.

7. O despacho decisório eletrônico emitido nos presentes autos, portanto, foi emitido de forma correta, uma vez que o pagamento efetivado não está disponível para ser considerado indevido e, por consequência, não há crédito a ser reconhecido á requerente, assim foi indeferido e pedido de restituição

8. Também correta a fundamentação do Acórdão DRJ/RJ, uma vez que manteve o despacho decisório eletrônico, pois no processo administrativo nº 10768.003554/2010-21 o crédito não foi reconhecido.

9. Alega a recorrente que a falta de fundamentação no despacho decisório emitido no processo administrativo n 10768.003554/2010-21, o que implicaria na nulidade do presente pedido de restituição.

10. Equivocada a recorrente, pois qualquer discussão referente a decisão constante daqueles autos deve ser travada lá, naqueles autos, não nestes.

11. Portanto, não há nulidade no despacho decisório eletrônico tampouco no Acórdão DRJ/RJ, pois corretamente fundamentados.

12. Ademais, não estão presentes os motivos de nulidade constantes do artigo 59 do Decreto n 70.235/1972, que rege o processo administrativo fiscal.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

13. Desta forma, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

- SOBRESTAMENTO DOS PRESENTES AUTOS

14. Defende a recorrente, como argumento preliminar a necessidade de sobrestamento dos presentes autos, diante da dependência do andamento destes autos com a decisão a ser tomada nos autos do processo administrativo n 10768.003554/2010-21, assim argumentando :

Requer seja sobrestado o presente recurso voluntário até o julgamento final do processo administrativo n.o 10768.003554/2010-21, tendo em visto que este se trata do processo principal concernente ao pleito de

restituição dos valores pleiteados no período de junho de 2000 a maio de 2010, sendo certo o deferimento do pedido de restituição naquele processo, implicará no deferimento da restituição suscitada no presente feito, motivo pelo qual deve ser sobrestado o presente processo.

15. O que de fato pretende a recorrente é vincular estes autos ao processo administrativo nº 10768.003554/2010-21, para ver seu direito creditório reconhecido.
16. Não cabe razão á recorrente, pois o pedido naqueles autos compreende o pedido objeto destes autos, portanto não há fundamento no sobrestamento destes autos, se tratam de mesmo objeto, uma vez decididos aqueles autos, estariam automaticamente decididos estes, por absoluta identidade de objetos.
17. Desta forma, rejeito esta preliminar por absoluta falta de objeto.

NO MÉRITO

18. No mérito, o que se verifica é uma duplicidade de pedidos de restituição, um efetivado nos autos do processo administrativo nº 10768.003554/2010-21, qual seja pedido de restituição de valores recolhidos a título de PIS - FOLHA DE PAGAMENTO, referentes ao período de junho/2000 a maio/2010 e o efetivado no PER – Pedido Eletrônico de Restituição de nº 37248.08468.040610.1.2.04-0573, de valor recolhido a título de PIS – FOLHA DE PAGAMENTO, referente ao período de julho/2007, analisado nestes autos.
19. Claramente o pedido analisado nestes autos está compreendido no efetivado naqueles autos em análise na DEMAC/RJ, onde se concentra toda a discussão a respeito do direito da recorrente com relação á restituição da Contribuição ao PIS-FOLHA DE PAGAMENTO.
20. Como bem assevera o Ilustre Julgador da DRJ, em seu voto condutor do Acórdão aqui combatido, deve ser dado prosseguimento aos autos do processo nº 10768.003554/2010-21, que se encontra pendente de ciência de decisão á ora recorrente, pois lá naqueles autos se encontra toda a fundamentação e discussão do mérito da matéria de fundo, qual seja a imunidade da instituição requerente da restituição do tributo. Desta forma, o mérito da questão está todo concentrado naqueles autos.
21. Reproduzimos aqui, trecho do voto condutor do Acórdão em lide, por esclarecer a questão fulcral, da ligação estreita dos autos do processo nº 10768.003554/2010-21 (*onde se encontra o pedido de restituição referente ao período 2000/2010*) com os autos do processo nº 16682.720677/2011-37 (*que contém lançamento formalizado em auto de infração para exigir PIS e COFINS incidentes sobre o faturamento da recorrente, no período de apuração 02/2006 a 12/2007, compreendendo, portanto, o período objeto dos presentes autos – julho/2007*), com o qual concordo e utilizo como razões de decidir :

Por todo o acima exposto, constata-se que, relativamente ao período de apuração objeto do presente pedido de restituição, jul/2007, concluiu-se nos autos do processo nº 10768.003554/2010-21 que não era cabível a restituição pretendida do PIS – Folha de Salários recolhido, em razão da lavratura de auto de infração nos autos do processo nº 16682.720677/2011-37, mantido quanto à cobrança deste tributo pelo Acórdão nº 13-39.502, de 24/01/2012, proferido pela então 4ª Turma de Julgamento da DRJ/RJ2.

Portanto, a análise do mérito do presente pedido de restituição está diretamente vinculada à análise das decisões acima transcritas, assim como, e principalmente, do lançamento efetuado no processo nº 16682.720677/2011-37, o que se fará adiante, em item específico deste voto.

22. **Quanto aos autos do processo nº 16682.720677/2011-37**, o Ilustre Julgador da DRJ, mais uma vez nos esclarece sobre sua situação e a sua ligação com o processo nº 10768.003554/2010-21. Mais uma vez, reproduzimos os dizeres do Ilustre Julgador e, pela clareza, os adotamos como razão de decidir no presente voto :

O processo nº 16682.720677/2011-37, mencionado nos autos do processo administrativo nº 10768.003554/2010-21, acima citado, corresponde a auto de infração lavrado pela DEMAC/RJ contra o contribuinte, para exigência de Cofins e PIS incidentes sobre o faturamento, relativas aos períodos de apuração 02/2006 a 12/2007, com multa de ofício de 150%.

Relativamente ao período objeto do presente pedido de restituição, 07/2007, foi apurado naquele lançamento o PIS – Faturamento a recolher no valor de R\$ 84.482,04.

Do relatório fiscal que acompanha aquela exigência citam-se os trechos abaixo:

6. DA CONCLUSÃO

Já examinamos que tanto a imunidade tributária de impostos quanto a isenção de contribuições sociais não é absoluta e estão condicionadas ao atendimento de determinados requisitos previstos em Lei.

Concluiu-se que a entidade fiscalizada, a SOCIEDADE UNIFICADA DE ENSINO AUGUSTO MOTTA deve ter suspensa a imunidade/isenção das contribuições nos anos de 2006 e 2007 em virtude do não cumprimento dos seguintes requisitos legais:

- a) A empresa feriu a aplicação do Princípio da Entidade, que preconiza a autonomia patrimonial da pessoa jurídica, garantindo que o patrimônio desta não se confunda com o dos seus sócios ou proprietários, promovendo or/parente ao pagar suas despesas médicas em desacordo com artigo 55 IV da Lei 8212/91.
- b) Promoveu vantagem indevida ao pagar salários robustos a seus dirigentes e conselheiros, três deles filhos da Chanceler, em desacordo com artigo 55 IV da Lei 8212/91.
- c) Promoveu vantagem indevida à sua chanceler ao pagar, mesmo que durante curto período, um VGBL tendo-a como sua beneficiária, em desacordo com artigo 55 inciso IV da Lei 8.212/91.
- d) Promoveu despesas incompatíveis com seu objetivo social, em desacordo com o art. 55 IV da Lei 8212/91 ao realizar despesas de patrocínio com clubes de futebol.
- e) Realizou despesas com empresa extinta ou inexistente, sem comprovação com documentação hábil e idônea de sua necessidade e cujo objetivo não foi esclarecido, fato este que está em desacordo com o art. 55 IV da Lei 8212/91.
- f) Promoveu vantagem indevida a seu REITOR ao pagar a empresa a ele pertencente valores consideráveis, em desacordo com artigo 55 IV da Lei 8212/91.

7. DAS INFRAÇÕES

Lei 12.101/2009

Do Reconhecimento e da Suspensão do Direito à Isenção

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

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

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

§ 2º. O disposto neste artigo obedecerá ao rito do processo administrativo fiscal vigente.

(...)

7.2 – PIS

Do mesmo modo, em virtude do não atendimento dos requisitos para pagamento do PIS na modalidade de PIS-Folha, conforme já relatado, lavramos Auto de Infração da PIS-faturamento para os anos-calendário de 2006 e 2007.

Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, assim dispôs:

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

(...)

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

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei no 9.532, de 1997;

(...)

Art. 17. Aplicam-se às entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social, para efeito de pagamento da contribuição para o PIS/PASEP na forma do art. 13 e de gozo da isenção da COFINS, o disposto no art. 55 da Lei no 8.212, de 1991,.

Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002:

Art. 9º São contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários as seguintes entidades (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13):

(...)

III - instituições de educação e de assistência social que preencham as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997;

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, que preencham as condições e requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

(...)

Lei 9.532/97:

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

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

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

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
- f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;
- g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;
- h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

São sujeitas, portanto, ao PIS/Pasep na forma cumulativa as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensino fundamental e médio e educação superior (Lei nº 10.637/2002, art. 8º, inciso IV e art. 68, inciso II).

Impugnado aquele lançamento, foi proferida decisão de 1ª instância, conforme Acórdão nº 13-39.502, de 24/01/2012, da então 4ª Turma de Julgamento da DRJ/RJ2, considerando parcialmente procedente a exigência, apenas para reduzir a multa de ofício para o

percentual de 75%, mantendo integralmente as contribuições exigidas, com as ementas abaixo:

IMUNIDADE. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. NÃO APLICAÇÃO.

Pelas atividades desempenhadas, as instituições de educação, ainda que sem fins lucrativos, não se confundem com as entidades beneficentes de assistência social, não se lhes aplicando o benefício constitucional a essas restrito.

MULTA QUALIFICADA – A impossibilidade de se escamotear a ocorrência do fato gerador, ainda que eventualmente tenham sido utilizados subterfúgios por parte da impugnante, impede a qualificação da multa de ofício.

*Contra esta decisão foram interpostos recursos voluntário e de ofício, relativamente aos quais **foi proferido o Acórdão nº 3201-001.394, em 21/08/2013, pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, negando provimento a ambos os recursos, com as seguintes ementas:***

IMUNIDADE. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO.

As instituições sem fins lucrativos dedicadas à área educacional enquadram-se como entidades beneficentes de assistência social para fins da imunidade estabelecida pelo artigo 195, §7º da CF/88.

IMUNIDADE. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. NECESSIDADE CUMPRIMENTO REQUISITOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

As entidades beneficentes de assistência social, para gozarem da imunidade prevista no art. 195, §7º da CF, devem atender aos requisitos definidos no artigo 14 do CTN, bem como, em relação à época de ocorrência dos fatos que ensejaram no presente lançamento, aos requisitos previstos no artigo 55 da Lei nº 8.212/92 em sua redação originária. Quando descumpridos os requisitos para o gozo da imunidade, esta deve ser suspensa durante o período em que se constatar o descumprimento, exigindo-se os tributos não recolhidos em decorrência da imunidade.

Deste último Acórdão extrai-se, ainda, o trecho abaixo:

Diante do exposto, conclui-se as condutas praticadas pela recorrente violam os requisitos impostos pelo artigo 14 do CTN e pelo artigo 55 da Lei nº 8.212/91, mostrando-se correta a suspensão da imunidade e a consequente exigência dos tributos não recolhidos pela recorrente.

Foi, ainda, interposto recurso especial pela PFN à CSRF, visando manter a multa qualificada, ao qual foi dado seguimento na análise de sua admissibilidade.

Contra tal recurso foram interpostas contra-razões pelo contribuinte, tendo sido também interpostos pela instituição embargos de declaração contra o Acórdão nº 3201-001.394.

Ambos os recursos, embargos e especial, encontram-se pendentes de apreciação pelo CARF.

Na manifestação de inconformidade que ora se analisa, o contribuinte traz, como a própria instituição afirma, relativamente ao mérito de seu pedido de restituição, as mesmas alegações já apresentadas nos autos do processo administrativo nº 10768.003554/2010-21, entendendo tratar-se de entidade imune à incidência do PIS, com fundamento no artigo 195, § 7º, da Constituição, atendendo aos requisitos previstos nos artigos 14 do CTN e 55 da Lei nº 8.212/91.

A mesma alegação é trazida pela requerente também na impugnação interposta contra o auto de infração lavrado no processo nº 16682.720677/2011-37, conforme demonstram os trechos abaixo reproduzidos, extraídos daquele recurso:

Diante da vasta fundamentação acima mencionada, resta patente o reconhecimento do direito à imunidade tributária estabelecida no artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição da República, tendo em vista a prova incontroversa do cumprimento pela impugnante aos requisitos necessários ao gozo da benesse, consoante previsto no artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991.”

“Desta forma, em vista da natureza de contribuição social da exação instituída pela Lei Complementar nº 7, de 1970, a incidência do PIS, inclusive no que pertine à folha de pagamento, às entidades beneficentes de assistência social, resulta na flagrante violação da garantia constitucional da imunidade as contribuições sociais a que estas instituições fazem jus, como ocorre no caso da impugnante que, ao contrário do que foi autuado, por ter sido imune a época dos fatos geradores, não pode ser atingida pela incidência do PIS, quer seja sobre a folha de salários, quer seja sobre o total do faturamento, como foi lançado, indevidamente.

Portanto, não havia e não há que se falar na incidência de PIS no faturamento da impugnante, que era a época discutida, reprimise-se, comprovadamente entidade beneficente de assistência social, sem finalidade de lucro, em observância ao artigo 195, parágrafo 7º da Constituição da República, que prevê a imunidade das contribuições sociais, nos termos estabelecidos em lei, o que implica a inviabilidade de se exigir o recolhimento dos valores lavrados, visto serem indevidos, por total respaldo no que reza a Lei Maior, a própria Constituição Federal.”

Analisando tal alegação, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF assim concluiu, conforme trechos do Acórdão nº 3201- 001.394, abaixo transcritos:

“Diante do explanado, em síntese, temos que as entidades de assistência social, para gozarem da imunidade prevista no art. 195, §7º da CF, devem atender aos requisitos definidos no artigo 14 do CTN, bem como, em relação à época de ocorrência dos fatos que ensejaram no presente lançamento, aos requisitos previstos no artigo 55 da Lei 8.212/92 em sua redação originária.

Ressalta-se que os requisitos necessitam ser cumpridos de forma integral sob pena de não ensejarem no direito à imunidade.”

“Mostra-se necessário ainda fundamentar a suspensão do direito a imunidade, estabelecida pelo artigo 32 da Lei nº12.101, de 27/11/09:

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

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

§ 2º O disposto neste artigo obedecerá ao rito do processo administrativo fiscal vigente.

Segundo este dispositivo, quando descumpridos os requisitos para o gozo da imunidade, esta será suspensa durante o período em que se constatar o descumprimento, devendo se lavrado o auto de infração referente aos tributos não recolhidos em decorrência da imunidade.

Tal dispositivo mostra-se em harmonia com o parágrafo 1º do artigo 14 do CTN, que determina a suspensão da imunidade quando descumpridos os seus requisitos de concessão.

Observa-se que, em que pese a norma prevista pelo artigo 32 da Lei nº 12.101/09 não ser contemporânea dos fatos que ensejaram o lançamento, ela se aplica ao presente processo dado não se tratar de direito material, mas sim possuir caráter processual.”

“No tocante à análise da possibilidade de fruição da imunidade por entidades de educação, a controvérsia reside no fato de que o artigo 150, VI, c, da CF/88 confere expressamente imunidade em relação a impostos às instituições de assistência social e de educação, ao passo que ao artigo 195, 7º, faz referência exclusivamente às entidades de assistência social.

As diferentes redações levam ao entendimento de que as instituições de educação não estariam albergadas pela imunidade em relação a contribuições sociais estabelecida pelo artigo 195, §7º da CF.

Em que pese a falta de univocidade de sentido dos termos empregados pela CF, temos que o conceito abrange todas as entidades de assistência social, entre elas as dedicadas a área educacional.

Afinal, a própria CF estabelece em seu artigo 6º que a educação é um direito social de grande relevância, como a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância e a assistência aos desamparados.

Ademais, a legislação que rege a imunidade – notadamente o inciso III do artigo 55 da Lei nº 8212/91 (redação original) –

estabelece a concessão de imunidade para entidade que “promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes”.

“O primeiro fato aventado diz respeito aos pagamentos efetuados pela requerente entre 24/01/2007 e 28/02/2007, que totalizaram o valor de R\$ 59.230,00, referentes à cirurgia e tratamento feito pelo sócio ARAPUAN MEDEIROS DA MOTTA, Chanceler da entidade até 25/10/2002.

(...)

As entidades assistenciais, para o gozo da imunidade prevista no artigo 195, §7º, devem caracterizar-se como tal, atendendo aos hipossuficientes, e não utilizando seu patrimônio para cobrir despesas de seus ex-dirigentes.”

“O segundo fato trazido aos autos refere-se a 87 pagamentos feitos à empresa “VIDA ESTÉTICA INTERNACIONAL”, CNPJ 40.258.386/000150, entre 3/2/06 e 18/12/07, que totalizaram mais de R\$ 570.000,00 em 2006 e mais de R\$ 537.000,00 em 2007.

(...)

Desta forma, concluo que a recorrente não atendeu aos requisitos necessário à manutenção da imunidade em relação a contribuições sociais durante o período em que efetuou os citados pagamentos, compreendidos entre 3/2/06 e 18/12/07. “

“A fiscalização afirma ainda que cinco pagamentos de planos de previdência privada feitos pela fiscalizada entre 24/2/2006 e 29/6/2006, totalizando R\$ 25.000,00, e tendo como beneficiária a Sra. Ana Cristina Monteiro da Motta Cruz, Chanceler da instituição, corresponderiam a remuneração indireta.

(...)

Desta forma, os citados pagamentos de planos de previdência privada à chanceler da instituição configura remuneração indireta, incidindo na hipótese do artigo 55, inciso IV da Lei 8.212/91, mostrando-se correta a suspensão da imunidade em relação ao período de 24/2/2006 e 29/6/2006.”

“A fiscalização afirma ainda que os pagamentos feitos à empresa GARRIDO SERVIÇOS DE INTERMEDIÇÃO E NEGÓCIOS EMP. LTDA, do então Reitor da SUAM (até 03/2008), José Remizio Moreira Garrido, que totalizaram mais de R\$ 760.000,00 em 2007, corresponderiam à vantagem indevida a dirigente da entidade.

(...)

*Diante do exposto, conclui-se as condutas praticadas pela recorrente violam os requisitos impostos pelo artigo 14 do CTN e pelo artigo 55 da Lei nº 8.212/91, **mostrando-se correta a suspensão da imunidade e a consequente exigência dos tributos não recolhidos pela recorrente.”***

Conforme demonstrado acima, o colegiado de 2ª instância concluiu que as entidades de assistência social gozam da imunidade prevista no artigo 195, § 7º da Constituição, devendo, para tanto, atender os requisitos definidos no artigo 14 do CTN e, ainda, considerando os períodos objeto daquele lançamento, 2006 a 2007, aqueles previstos no artigo 55 da Lei nº 8.212/91.

Descumpridos os requisitos para gozo da imunidade, esta será suspensa durante o período em que se constatar o descumprimento, devendo ser exigidos os tributos não recolhidos em decorrência da imunidade.

O Acórdão conclui, ainda, que o conceito constitucional de “entidade de assistência social”, para fins de fruição da imunidade, abrange também aquelas dedicadas à área educacional, como é o caso do contribuinte.

A partir de tais definições, o Acórdão passa a analisar os diversos fatos apurados pela Fiscalização naqueles autos, os quais ensejariam a suspensão da imunidade, nos termos dos dispositivos legais acima citados, concluindo que a instituição não atendeu os requisitos legais para a manutenção da imunidade em relação às contribuições sociais no período compreendido entre fev/2006 e dez/2007, violando os requisitos previstos nos artigos 14 do CTN e 55 da Lei nº 8.212/91, estando correta a suspensão da imunidade aplicada pela Fiscalização e a conseqüente exigência dos tributos lançados, não recolhidos pelo contribuinte.

Desta forma, constata-se que o mérito do presente pedido de restituição já foi apreciado nos autos do processo nº 16682.720677/2011-37, conforme decisão proferida em 2ª instância de julgamento, a qual manteve a exigência do PIS - Faturamento no valor de R\$ 84.482,04 para o período objeto do presente pedido, jul/2007.

Assim, não pode esta Turma de Julgamento pronunciar-se novamente acerca de tal questão, uma vez que a aplicação da imunidade pretendida pelo contribuinte naquele período já foi afastada pelo julgamento efetuado pelo CARF, tratando-se, portanto, de matéria já julgada administrativamente.

Em conseqüência, sendo devido o valor de R\$ 84.482,04 a título de PIS para o período jul/2007, não há como autorizar a devolução do valor recolhido pelo contribuinte, R\$ 31.265,80.

No entanto, o valor já recolhido deverá ser considerado quando da fase de cobrança dos créditos lançados por meio do processo nº 16682.720677/2011-37, evitando-se duplicidade de recolhimento.

23. Em pesquisa no sítio deste CARF na Internet, encontramos o Acórdão 9303-004.602, exarado pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos autos do processo 16682.720677/2011-37, onde não foi conhecido o recurso especial interposto pela PGFN, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS

É condição para que o recurso especial seja admitido que se comprove que colegiados distintos, analisando a mesma legislação aplicada a fatos ao menos assemelhados, tenham chegado a conclusão díspares. Não tendo o colegiado recorrido analisado a matéria de que se pretende

recorrer, não se pode admitir, por falta de prequestionamento, recurso que a pretenda discutir.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, nos termos do voto do relator.

24. Por elucidativo, destacamos o seguinte trecho do relatório constante do voto condutor do citado Acórdão :

Admitido o recurso da Fazenda Nacional, o sujeito passivo, dela cientificado, apresentou contrarrazões nas quais postula o não conhecimento do recurso da Fazenda por não haver similitude entre as situações lá discutidas reiteração da conduta de declarar e recolher valores menores do que os devidos por entidade comercial e a do recorrido, no qual se discute se os pagamentos efetuados contrariam as normas reguladoras da "imunidade" das entidades sem fins lucrativos.

O sujeito passivo também apresentou recurso especial contra a manutenção da exigência.

Ele, entretanto, não foi admitido.

25. Portanto, conclui-se que a recorrente cometeu as infrações descritas

Conclusão

27. Diante das infrações cometidas, não há como prosperar o recurso interposto, portanto NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

Importante frisar que **as situações fática e jurídica presentes** no processo paradigma encontram correspondência nos autos ora em análise. Desta forma, os elementos que justificaram a decisão no caso do paradigma também a justificam no presente caso.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do Anexo II do RICARF, o colegiado decidiu por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Assinado digitalmente
Winderley Moraes Pereira