



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.721257/2015-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.373 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de outubro de 2023
Recorrente ORGANIZACAO DE SAUDE COM EXCELENCIA E CIDADANIA - OSEC
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/12/2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO DE UM DOS RECORRENTES. PEÇA IMPUGNATÓRIA NÃO PROTOCOLADA PARA INSTAURAR O LITÍGIO POR UM DOS RECORRENTES. PRECLUSÃO DO RESPECTIVO RECURSO VOLUNTÁRIO. LITÍGIO NÃO INSTAURADO NO CASO PARTICULAR.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação tempestiva protocolada, que deve ser expressa. Inadmissível a apreciação em grau recursal de recurso voluntário de responsável solidário que não apresentou impugnação instaurando a lide no que tangencia a sua pessoa. Impossibilidade de apreciação do específico recurso voluntário, inclusive para respeitar o pressuposto de que a lide não foi instaurada para o específico recorrente, preservando-se, assim, as instâncias do processo administrativo fiscal e o princípio da dialeticidade.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a alegação de nulidade, especialmente quando os motivos que levaram ao lançamento fiscal encontram-se no Relatório Fiscal e nos anexos que corroboram o lançamento, sendo oportunizado o acesso aos administrados para fins de ampla defesa.

Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e responsáveis solidários e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária aplicável.

Não sendo necessário a emissão de ato cancelatório inexistente nulidade.

A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Comprovado intuito de fraude descrita nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, aplica-se a contagem do prazo decadencial no forma do art. 173, I, do CTN. Para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o

modelo do inciso I do art. 173 do CTN. Súmula CARF n.º 101. Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PROVAS DOCUMENTAIS COMPLEMENTARES. INOCORRÊNCIA DE PRECLUSÃO.

É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de impugnação, desde que os documentos, especialmente juntados com o recurso voluntário, sirvam para robustecer tese que já tenha sido apresentada e/ou que se verifiquem as hipóteses das alíneas do § 4.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/12/2010

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES À SEGURIDADE SOCIAL. DIREITO ADQUIRIDO AO REGIME DE IMUNIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há direito adquirido a regime jurídico tributário relativo à imunidade.

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES À SEGURIDADE SOCIAL. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS DE FORMA CUMULATIVA. NÃO OCORRÊNCIA.

Sob a égide das Leis n.º 8.212, da Medida Provisória n.º 446 e da Lei n.º 12.101, a descaracterização da imunidade deve ser feita com atenção a disposições que guardam relação lógica com o art. 14 do CTN, que tem status de lei formal complementar, sendo acertado o lançamento nos pontos que guardam conexão dedutiva com essa norma. A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.

Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na legislação, 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 imunidade.

A imunidade prevista no art. 150, inciso VI, letra “c”, da Constituição Federal diz respeito apenas a impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda ou serviços, não se estendendo às contribuições previdenciárias que têm bases de cálculo distintas.

A não aplicação integral do resultado operacional na manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais da entidade beneficente e a percepção de remuneração, vantagens ou benefícios, por qualquer forma ou título, pelos diretores da entidade, são motivos suficientes para descaracterizar a entidade beneficente de assistência social.

A eventual portabilidade de certificação gera uma presunção relativa da condição de entidade imune, sem prejuízo da entidade poder ser fiscalizada e ter o dever de demonstrar a todo tempo o cumprimento dos requisitos legais

exigidos para manter a sua condição imune. Os aspectos meramente procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade, tais como as referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo, continuam passíveis de definição por lei ordinária. É possível a entidade ser fiscalizada e autuada motivadamente.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. IMPUTAÇÃO.

Comprovadas nos autos as hipóteses dos artigos 124, I, e 135, III, do CTN, correta a responsabilização solidária em relação ao crédito tributário exigido.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

As condutas dolosas do contribuinte, visando impedir ou retardar o conhecimento por parte do fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, são motivo suficiente para a qualificação (duplicação) da multa de ofício.

MULTA AGRAVADA. AFASTAMENTO.

A aplicação do agravamento da multa nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430, de 1996, deve ocorrer quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal.

Não configurado embaraço ao trabalho fiscal pela não apresentação de parte da documentação solicitada, deve ser afastado o agravamento da multa.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso do responsável solidário Sidney Storch Dutra, e, por maioria de votos, em dar provimento parcial aos recursos para afastar o agravamento da multa, reduzindo-a a 150%, vencidos os Conselheiros Leonam Rocha de Medeiros (relator) e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que negavam provimento aos recursos. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Gleison Pimenta Sousa, Leonam Rocha de Medeiros, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recursos Voluntários do contribuinte OSEC – Organização de Saúde com Excelência e Cidadania (e-fls. 16.491/16.545) e dos responsáveis solidários (e-fls. 16.896/16.958 – OSEL - Obras Sociais e Educacionais de Luz; 16.154/16.200 – Neide Carvalho da Silva Afonso; 16.234/16.274 – Darci Gomes do Nascimento; 16.314/16.358 – Carlos Carvalho da Silva Afonso; 16.402/16.449 – Milton Soldani Afonso; 16.777/16.821 – Arthur Marcien de Souza; 16.603/16.646 – Milton Gressler; 16.686/16.733 – Paulo Cesar Carvalho da Silva Afonso; 16.979/17.018 – Sidney Storch Dutra), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo contribuinte e pelos responsáveis solidários, devidamente qualificados nos fólios processuais, relativo ao inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 16.054/16.104), proferida em sessão de 22/02/2017, consubstanciada no Acórdão n.º 09-62.121, da 5.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG (DRJ/JFA), que, por unanimidade de votos, julgou improcedentes os pedidos deduzidos nas impugnações, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/12/2010

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO.

É solidariamente obrigada a pessoa que no exercício de sua atividade funcional age com infração à lei.

A ausência de impugnação por parte de sujeito passivo solidário acarreta, contra o revel, a preclusão temporal do direito de praticar o ato impugnatório, prosseguindo, o litígio administrativo, em relação aos demais.

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES À SEGURIDADE SOCIAL. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS DE FORMA CUMULATIVA. NÃO OCORRÊNCIA.

O direito à isenção das contribuições sociais, previsto no art. 195, § 7º da Constituição Federal está condicionado, até 29/11/2009, ao cumprimento cumulativo aos requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101/2009. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na legislação, 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.

A imunidade prevista no art. 150, inciso VI, letra “c”, da Constituição Federal diz respeito apenas a impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda ou serviços, não se estendendo às contribuições previdenciárias que têm bases de cálculo distintas.

A não aplicação integral do resultado operacional na manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais da entidade beneficente e a percepção de remuneração, vantagens ou benefícios, por qualquer forma ou título, pelos diretores da entidade, são motivos suficientes para a suspensão da isenção.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

As condutas dolosas do contribuinte, visando impedir ou retardar o conhecimento por parte do fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, são motivo suficiente para a qualificação (duplicação) da multa de ofício.

MULTA AGRAVADA.

O percentual da multa de ofício será aumentado de metade quando o contribuinte deixar de apresentar arquivos digitais, após devidamente intimado para tanto.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. IMPUTAÇÃO.

Comprovadas nos autos as hipóteses dos artigos 124, I e 135, III do CTN, correta a responsabilização solidária em relação ao crédito tributário exigido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para o período de apuração em referência, com auto de infração juntamente com as peças integrativas e respectivo **Relatório Fiscal** juntado aos autos (e-fls. 11.047/11.123), foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

No presente processo consta o auto de infração a seguir indicados, relativos aos fatos geradores apurados na ORGANIZAÇÃO DE SAÚDE COM EXCELÊNCIA E CIDADANIA – OSEC, no período de 01/2010 a 12/2010, constituídos mediante entrega ao sujeito passivo 16/12/2015, conforme Aviso de Recebimento postal anexado às fls. 14.843 dos autos.

a) - DEBCAD n.º 51.009.288-8, lavrado em 14/12/2015, no valor original (sem juros e multa) de R\$718.532,13 (fls. 14.806/14.818), contendo a cobrança de contribuições previdenciárias patronais destinadas ao custeio da Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais.

b) - DEBCAD n.º 51.009.291-8, lavrado em 14/12/2015, no valor original (sem juros e multa) de R\$142.231,44 (fls. 14.825/14.834), contendo a cobrança de contribuições previdenciárias patronais destinadas ao custeio das outras entidades e fundos: SALÁRIO EDUCAÇÃO; INCRA; SESC; SEBRAE; incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados.

Os fatos geradores foram identificados nos levantamentos: AC - CONTRIBUINTE INDIVIDUAL; EC - EMPREG GFIP; PC - PESSOAS LIGADAS, todos abrangendo o período de 01/2010 a 12/2010, com a incidência da multa de ofício no percentual qualificado e agravado de 225%.

Consoante o Relatório Fiscal acostado às fls. 11.047/11.123 a autoridade lançadora apresenta, em síntese, o seguinte histórico:

Foram realizadas ações fiscais nas entidades controladas e geridas por integrantes de grupo familiar nomeado como "Famílias Afonso" identificadas como:

- ORGANIZAÇÃO DE SAÚDE COM EXCELÊNCIA E CIDADANIA – OSEC, CNPJ 62.277.207/0001-65, entidade tida como filantrópica, mantenedora da UNISA – Universidade Santo Amaro, considerada isenta do pagamento das contribuições previdenciárias, e segundo o Auditor Fiscal possuidora de grande passivo tributário, em face da desconsideração da isenção.

- OBRAS SOCIAIS E EDUCACIONAIS DE LUZ – OSEL, CNPJ 18.301.267/0001-84, entidade tida como filantrópica, mantenedora da Faculdade de Filosofia, Ciências e Letras do Alto São Francisco – FASF, situada na cidade de Luz/MG, beneficiária da isenção do pagamento das contribuições previdenciárias. Seus sócios eram somente os membros da Mitra Diocesana de Luz-MG.

A autoridade lançadora no presente processo, relata fatos que sustentam ser a "Família Afonso" a verdadeira "dona" da OSEC, no Relatório descreve minuciosamente que o Sr. Milton Soldani Afonso, juntamente com seus filhos, parentes e colaboradores, controlam a OSEC e diversas empresas e associações a ela relacionadas, tais como OSEL – Obras Sociais e Educacionais de Luz, AP Areal Participações Ltda.,

APROAVES – Associação para Proteção a Aves e Animais Silvestres, Golden Cross Assistência Internacional de Saúde, entre outras.

Informa que em 19/05/2008, a entidade mantenedora da UNISA, passa a ser a pequena OSEL. Neste item o Auditor faz a seguinte observação: *"Essa troca foi aprovada pelo Ministério da Educação, gerando uma espécie de 'incorporação às avessas', por meio da qual a OSEL, com pequena receita, endividada e com pequeno número de empregados, se torna responsável pela UNISA, universidade com grande massa salarial e que gerava grande receita, mas que, enquanto vinculada à OSEC, não tinha mais a garantia da isenção previdenciária."*

A troca da entidade mantenedora, segundo a fiscalização, teve como objetivo retirar os funcionários da universidade, que estavam sob responsabilidade da OSEC, transferindo-os para a OSEL, aproveitando a isenção desta e deixando, com isso, de recolher a parte patronal das contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamento da UNISA.

Sobre este ponto diz o Auditor:

D.2.2. Dos motivos da troca de manutenção

9. Em decorrência da existência de processos administrativos, enfrentados pela OSEC, que questionam sua condição de titular de isenção e que cobram a parte patronal das contribuições previdenciárias, bem como os processos judiciais, a família Afonso buscou, como solução para seus problemas, encontrar outra entidade para manter a UNISA. Essa entidade que deveria estar livre de processos administrativos ou judiciais, deveria estar regular em relação à sua condição de isenta de contribuições previdenciárias e, acima de tudo, deveria estar sob controle da família Afonso.

(...)

Verificou-se também que houve a transferência de bens imóveis utilizados para o funcionamento da UNISA (*no caso, Campus Universitários I e II e FASF*) para empresas da "Família Afonso", sem onerosidade, tendo em vista que as parcelas recebidas pela OSEC pela venda dos imóveis se equivaliam aos aluguéis pagos pela mesma para uso destes imóveis.

Constatou-se, também, como forma de pagamentos, a prestação de serviço e de convênio/doação para empresas de da família Afonso, responsáveis pela OSEL e OSEC.

Relata a fiscalização que, *"desde antes da autorização de transferência de mantenedora dada pelo MEC, a OSEL começou a ser gerida por colaboradores da família Afonso, também controladora da OSEC; tendo em vista que criou filiais nos mesmos endereços em que funcionavam as filiais da OSEC, utilizando a estrutura e funcionários desta última, tendo, posteriormente, transferido inclusive o endereço de sua matriz para o mesmo endereço que havia sido da OSEC, sendo que os repasses financeiros de uma para a outra continuaram por todo o período verificado pela fiscalização."*

Diante dos fatos apurados a fiscalização, com base no art. 149 do CTN, não considerou regular a alteração na manutenção da UNISA, entendendo existir no caso simulação, onde a OSEC absorveu a OSEL, que foi usada simplesmente por causa da isenção de que era detentora. Assim, todos os débitos apurados na pessoa jurídica da OSEL foram consolidados na pessoa jurídica da OSEC.

Perante a utilização dos expedientes já descritos e pelo fato de a entidade não atender às intimações para apresentação de documentos necessários à comprovação da exatidão da escrituração contábil, a fiscalização registra que na presente ação fiscal, além dos dados colhidos nos Sistemas Informatizados da Receita Federal utilizou como fonte:

- Ações fiscais MPF nº 0610700.2009.00086 e 0610700.2009.00168, da Delegacia da Receita Federal em Divinópolis/MG;
- Ação fiscal MPF nº 081900.2011.00879-1, da Delegacia da Receita Federal de Fiscalização em São Paulo, e demais ações fiscais referenciadas;
- Inquérito civil nº 1.34.001.000043/2012-93 (ementa: "EDUCAÇÃO. UNISA. Dilapidação do patrimônio"), fornecido pelo Ministério Público Federal.

Após estas considerações, o Auditor no Relatório Fiscal identifica os associados, os diretores e as filiais da OSEC, narra a evolução da ação fiscal que resultou na constituição do crédito tributário formalizado neste processo desde a entrega do Termo de Início da Fiscalização datado de 09/06/2014. No Relatório transcreve a norma constitucional e a legislação previdenciária e tributária de regência.

Sobre a "Família Afonso" o Auditor esclarece que *"o integrante principal é Milton Soldani Afonso, fundador da Golden Cross e seu filho Paulo César Carvalho Silva Afonso, que substituiu o pai no controle da maioria das empresas"*.

Têm participação nas entidades os seguintes familiares: ARLETE CARVALHO DA SILVA AFONSO (Esposa) CPF 875...-00; NEIDE CARVALHO DA SILVA AFONSO (Filha) CPF 543...-15; CARLOS CARVALHO DA SILVA AFONSO (Filho) CPF 370...-34; CELSO CARVALHO DA SILVA AFONSO (Filho), CPF 537...-34; STEPHANIE GRESSLER AFONSO (Esposa de Paulo Cesar) CPF 113...-42; MILTON GRESSLER (Sogro de Paulo César) CPF 057...-00; BENJAMIM CARVALHO DA SILVA (cunhado) CPF 040...-87; ANA VIRGINIA CARVALHO AFONSO (cunhada) CPF 433...-49.

Em seguida o Auditor relaciona as Atas de Assembleias contendo a saída e admissão de associados especificando a relação destes com a "Família Afonso", informa a alienação de bens (fls. 11.056), colaciona notícias publicadas sobre as operações envolvendo o grupo familiar e empresarial (fls. 11.058), relaciona todas as empresas e entidades cujos responsáveis são membros ou agregados da "Família Afonso" (fls. 11.060). Faz o confronto dos endereços comuns e dos sócios e administradores das empresas e entidades (fls. 11.061).

Especificamente sobre a desconsideração da troca da mantenedora, após discorrer sobre o conceito e as normas que regem a matéria, a fiscalização diz *"in verbis"*:

9.1. Na área judicial, tivemos notícia da Ação Civil Pública nº 96.0030525-0, da 17ª Vara da Justiça Federal, contra a OSEC, Golden Cross – AIS, Milton Soldani Afonso, Paulo Cesar Carvalho da Silva Afonso, Neide Carvalho da Silva Afonso, Benjamin Carvalho da Silva, IGASE e outros, para a apuração da responsabilidade por eventuais atos de improbidade administrativa, nos termos da Lei nº 8.429/92, decorrentes do desvio de recursos públicos oriundas de subvenção governamental para bolsas de estudo, recebidas do Ministério da Educação, com pedido de devolução ao erário do valor equivalente aos prejuízos patrimoniais e morais à coletividade. Segundo auditoria do TCU, nenhuma parcela dos recursos (R\$ 13.016.958,27) havia sido aplicada para assistência educacional e bolsa de estudos, não chegando nem mesmo a ser contabilizada. As conclusões da fiscalização efetuada pela Secretaria da Receita Federal também foram apresentadas pelo Ministério Público Federal –MPF.

Sobre a "isenção" da OSEC, no tocante aos certificados de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS, o Auditor esclarece que os certificados só foram emitidos em 03/02/2009, por meio da Resolução nº 7, por força do art. 37 da Medida Provisória nº 446/2008, que estabelecia que os *"pedidos de renovação de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social protocolizados, que ainda não tenham sido objeto de julgamento por parte do CNAS até a data de publicação desta Medida Provisória, consideram-se se deferidos"*.

No relatório fiscal o Auditor registra que, por meio do processo de protocolo nº 71010.000804/2007-12, de 27/04/2007, foi proferida em 03/02/2009 a decisão concedendo a certificação a OSEC como entidade beneficente. O prazo de validade do certificado foi determinado até 26/04/2010. Contudo, destaca o Fiscal que a certificação foi concedida sem ter sido analisada a real situação da entidade quanto ao cumprimento dos requisitos para concessão do referido certificado.

Sustenta-se na presente ação fiscal que a entidade, desde a mudança da entidade mantenedora, não cumpre os requisitos para a concessão da certificação, no caso, o artigo 29 e 30 da Lei 12.101/2009.

Como situações de irregularidades o Auditor narra (fls. 11.066/11.084) detalhadamente no Relatório Fiscal – item "D.2" e subitens – as ocorrências denominadas:

ITEM: Da "Simulação" da Transferência da UNISA para a OSEL (compra do nome OSEL e da sua isenção);

SUBITENS:

- Dos representantes da OSEL e do seu envolvimento com a OSEC e com a família Afonso;
- Da Análise das declarações e documentos contábeis e incompatibilidade das receitas;
- Dos empréstimos bancários da OSEC e OSEL com alienação fiduciária de imóvel da AP AREAL;
- Do Conta Corrente entre a OSEL e a OSEC identificado na contabilidade;
- Do valor do ativo intangível da UNISA (fundo de comércio/"goodwill").

No item "D.3" do Relatório Fiscal (fls. 11.084/11.093) descreve:

ITEM: "SIMULAÇÃO" DA TRANSFERÊNCIA DO CAMPUS II E DO CAMPUS III PARA A AP AREAL LTDA;

SUBITENS:

- Da Compra do CAMPUS II e do CAMPUS III pela OSEC;
- Da venda do CAMPUS II e do CAMPUS III para a AP AREAL;
- Da Locação do CAMPUS II E DO CAMPUS III para a AP AREAL.

No item "D.4" do Relatório Fiscal (fls. 11.093/11.094) registra:

ITEM: DA TRANSFERÊNCIA DO CAMPUS DA FASF-LUZ PARA A AP AREAL / HSL.

Dos itens indicados, destaca-se os seguintes trechos do Relatório Fiscal:

D.2.3. DA "SIMULAÇÃO" DA TRANSFERÊNCIA DA UNISA PARA A OSEL (Compra do nome "OSEL" e da sua isenção)

.....

10. Assim foi feita a "compra" da OSEL, que possuía a tão almejada isenção que permitiria à UNISA deixar de recolher a contribuição previdenciária patronal sobre a sua folha de pagamento. Através de vários relatos, veremos que a família Afonso, representada por pessoas a ela vinculada, direta ou indiretamente, primeiro assumiu a OSEL, quitando suas dívidas e garantindo o seu controle de forma não ostensiva, enquanto aguardava a autorização para a troca da manutenção;

10.1. A OSEL, pequena entidade da cidade de Luz/MG e endividada, não teria como assumir a "responsabilidade integral de assegurar o financiamento das respectivas mantidas, garantindo a manutenção da qualidade dos cursos ofertados e sua continuidade, sem prejuízo para os alunos", como determina a Portaria de troca de manutenção. E não tinha praticamente condição alguma de manter uma universidade do porte da UNISA, com mais de 15.000 alunos e 1.200 empregados em São Paulo.

10.1.1. Cabe informar que mais de 1000 empregados que trabalhavam na UNISA foram transferidos da OSEC para a OSEL em agosto de 2008.

.....

12.1. A matéria publicada no Jornal Visão – Luz (MG), de 06 a 13 de junho de 2009, com trechos transcritos a seguir, confirma a venda da FASF e, conseqüentemente da OSEL e a demora na abertura de novos cursos presenciais na cidade de Luz. Para a publicação do texto foi entrevistado o Assessor da Reitoria da UNISA, prof. Arthur Marcien, que coincidentemente representava a APREP, associada majoritária da OSEC, confirmando novamente o controle desta sobre a OSEL:

"Em novembro de 2007, mais precisamente no dia 22, a Faculdade de Filosofia, Ciências e Letras do Alto São Francisco (FASF) é vendida para a Universidade de Santo Amaro (Unisa), instituição com 40 anos de atuação na cidade de São Paulo e mais de 60 polos de educação à distância em todo território nacional".

A negociação aconteceu após quase 9 meses de esforços conjuntos entre representantes do Poder Executivo e Legislativo de Luz na

busca de uma solução para a crise financeira pela qual a FASF estava vivendo, devido à queda acentuada no número de alunos matriculados (...).

De lá até os dias atuais já se passaram quase 18 meses e os novos cursos presenciais ainda não foram implantados”.

.....
35. Diante de todas as evidências de que a OSEL foi usada pela OSEC e seus gestores para transferir a UNISA e seus funcionários para esta entidade cujos problemas eram uma pequena dívida com a Mitra Diocesana de Luz e a concorrência com outros cursos na pequena cidade de Minas Gerais, mas que usufruía isenção das contribuições previdenciárias; de que a OSEL não tinha patrimônio, conhecimento e experiência para gerir a UNISA; de que a receita por esta gerada era incomparavelmente maior que a receita da OSEL; de que pessoas vinculadas à família Afonso se apropriaram da OSEL antes mesmo da autorização da troca da manutenção pelo MEC, com o fim de garantir e dar continuidade à gestão da família Afonso, concluímos que, na prática, não houve transferência alguma de mantenedora, e que a OSEL foi simplesmente absorvida pela OSEC.

35.1. Cabe ressaltar que, apesar de constarem endereços diferentes no cadastro das duas entidades, podemos ver pelo “Google Maps-satélite”, que as ruas são lados diferentes de uma mesma quadra, onde fica localizado o Campus I da UNISA (Anexo 19);

No item "D.5" (fls. 11.095) o Auditor, após concluir a narrativa quanto à constituição, estrutura e o funcionamento das entidades, aponta as irregularidades à luz do art. 29 da Lei 12.101/2009, nos seguintes termos:

(...)

- Da ausência de Certidões Negativas ou Certidões Positivas com efeito de negativa – RFB, em detrimento no disposto inciso III do art. 29 da Lei nº 12.101/2009;
- Da desconsideração das demonstrações contábeis e financeiras da OSEC auditada por empresa ligada à Presidente da OSEL, que resultou na falta de cumprimento do pressuposto no inciso VIII do art. 29 da Lei nº 12.101/2009;
- Dos pagamentos a diretores e pessoas ligadas: prestação de serviço e convênio/doação, em desacordo com o inciso I da Lei nº 5.172/1966 [CTN, art. 14], c/c inciso I do art. 29 da Lei nº 12.101/2010;
- Falta de apresentação de documentos que comprovassem a exatidão da escrituração das receitas e despesas, conforme pressuposto no inciso III da Lei nº 5.172/1966 [CTN, art. 14], c/c incisos IV, (...) e VIII do art. 29 da Lei nº 12.101/2010;
- Do descumprimento das obrigações acessórias, em desrespeito ao inciso VII do art. 29 da lei nº 12.101/2010.

Discorrendo sobre tais irregularidades especialmente sobre o item – irregularidades no Certificados de Entidade Beneficente de Assistência Social –, (fls. 11.096) o Auditor volta a informar que a OSEC, no período da presente ação fiscal, pela Resolução 07/2009, decorrente da MP 446/2009, foi deferida a certificação com validade até 26/04/2010, depois foram protocolados, junto aos Ministérios do Desenvolvimento Social e Da Educação o requerimento de 25000.055154/2010-40 datado de 18/12/2009 solicitando a renovação do pedido. Em 30/12/2009 protocolou-se o requerimento 25000668989/2009-21.

Sobre este tema o Auditor diz, *in verbis*:

60.1. Conforme exigência da Lei nº 12.101/2009, no período de 27/04/2010 a 31/12/2010, a entidade não possui Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social emitido pelo Ministério da Saúde, em decorrência de sua atuação nesta área Também não possui Certificado válido nos outros órgãos;

60.2. A entidade obteve seus três últimos certificados por força do art. 37 da Medida Provisória nº 446/2008, que estabelecia que os “pedidos de renovação de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social protocolizados, que ainda não tenham sido objeto de julgamento por parte do CNAS até a data de publicação desta Medida Provisória, consideram-se deferidos”, ou seja, tais

certificados foram deferidos sem que tenha havido qualquer análise do cumprimento dos requisitos necessários a sua concessão.

60.3. O certificado nº 71010.000804/2007-12, período de 27/04/2007 a 26/04/2010, com abrangência parcial para o período desta fiscalização, além de renovado sem análise pela Resolução nº 7, de 03/02/2009, por força do art. 37 da MP 446/2008, foi deferido para a área de Educação. Ressalte-se que a entidade, desde a transferência da UNISA para a OSEL em 2008, atua na área da saúde (CNAE 8990-9-99 – Outras atividades de atenção à saúde humana não especificadas anteriormente e, portanto, não possuía a certificação correta na área específica de atuação).

Para a OSEL sobre a certificação, no período fiscalizado, há referência ao requerimento do processo 71010.004167/2009-15 relativo ao período de 01/01/2010 a 31/12/2012, deferido conforme Portaria nº 1.446/2011, DOU nº 236, de 09/12/2011 – Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação. Em andamento tem o processo 23000.011109/2012 com pedido de renovação protocolado em 28/06/2012, no aguardo de análise.

O Auditor, na oportunidade, ressalta que "a Portaria nº 12, de 15 de janeiro de 2015 (DOU de 16 de janeiro de 2015), instaurou o procedimento de Supervisão Administrativa CEBAS nos autos do processo administrativo nº 017230.2013-31, com a finalidade de averiguar possíveis irregularidades nos certificados emitidos relativos aos períodos de 01/01/1998 a 31/12/2000, 01/01/2001 a 31/12/2003, 01/01/2004 a 31/12/2006, 01/01/2007 a 31/12/2009 e 01/01/2010 a 31/12/2012, ainda pendente de decisão".

Às fls. 11.097 o Auditor informa sobre a ausência de certidões negativas.

No tópico relativo à apuração de remuneração a Diretores, (fls. 11.097/11.101) diz o Fiscal que encontrou remunerações a diretores, ex-diretores e pessoas ligadas à OSEC e a OSEL, disfarçados na forma de pagamentos a prestadoras de serviços, pagamentos de convênios e de aluguéis. Intimada a prestar esclarecimentos sobre os pagamentos, a entidade deixou de apresentar qualquer documento que comprovasse a efetiva prestação de serviço.

Foram identificadas pela Fiscalização as seguintes empresas:

- **GEASC – AUDITORIA, ASSESSORIA E SERVICOS CONTABEIS LTDA**, CNPJ 03.882.405/0001-99: *pagamentos efetuados pela OSEC com a finalidade de remunerar tanto a sócia-administradora Darci Gomes do Nascimento, que atuava na OSEL como associada e diretora presidente, como sua irmã Ivani Gomes da Silva, que assinava os relatórios da auditoria independente.*

- **SOUZA & SOUZA CONSULT CONTABIL E TRIBUTARIA, PERICIAS E AUD S/S LTDA - ME**, CNPJ 03.094.931/0001-94: *pagamentos efetuados pela OSEC com a finalidade de remunerar Arthur Marcien de Souza, antigo diretor financeiro da OSEC e diretor-presidente da ASSOCIAÇÃO PROMOTORA DE ENSINO E PESQUISA – APREP, CNPJ 03.181.629/0001-73, entidade ligada à família Afonso e, até 10/2010, associada majoritária da OSEC. Registrou-se, na oportunidade, que em 2010, Arthur Marcien de Souza ocupava o cargo na OSEL de Assessor de Extensão, Produtos e Parcerias, quadro eletivo da Reitoria da Universidade de Santo Amaro, de acordo com o Balanço Patrimonial de 2010 publicado. A remuneração foi contabilizada na OSEL, na conta de despesa 51211021 – Auditoria/Assessoria, no valor de R\$ 39.444,72. Os pagamentos líquidos dos tributos foram identificados na conta 14131286 – Bco Bradesco S/A cc 83749-0.*

- **APROAVES PARTICIPACOES LTDA**, CNPJ 02.141.951/0001-06: *pagamentos efetivados pela OSEL, anteriormente denominada, Associação para Proteção a Aves e Animais Silvestres, situada na Estrada Rio Bahia s/n, Areal/RJ, que, de acordo com o relato dos itens 71/73, fls. 11.100/11.101, foi confirmado como responsável Milton Soldani Afonso, fato registrado nas Atas da AGE OSEC e*

APROAVES, confirmado nas telas do ITR, em reportagens publicadas e recibos da OSEL, bem como em documento contendo a Cessão de direitos e obrigações da OSEC para a OSEL. A remuneração foi contabilizada na OSEL na conta de despesa 41108102 – Convênios Educacionais, no valor de R\$ 405.000,00. Os pagamentos foram identificados na conta 14131286 – Bco Bradesco S/A cc 83749-0.

Apontando outros fatos que demonstram o descumprimento dos requisitos do art. 29 da Lei 12.101/2009 às fls. 11102/11107, o Auditor no item "D.5.5" narra de forma detalhada a "Simulação da OSEL para doação ao complexo de saúde Dr. Wladimir Arruda – HEWA".

O Auditor diz in verbis o seguinte:

84. Agindo dessa forma, conclui-se que a OSEL simulou a doação ao Complexo de Saúde Dr. Wladimir Arruda – Hewa, pertencente à OSEC, sendo que essa "doação" era, na realidade, gasto com convênio de atividades educacionais para os alunos da UNISA, principalmente de residência médica, de aulas, de palestras e de pesquisas. O objetivo desta simulação foi atingir o percentual de filantropia necessário para obter a renovação do CEBAS – certificação das entidades beneficentes de assistência social.

85. Novamente temos as figuras da Sra. Darci Gomes do Nascimento, presidente da OSEL e reitora da UNISA e do Sr. Milton Gressler, associado majoritário, diretor financeiro da OSEL e sogro de Paulo Cesar Carvalho Silva Afonso, comandando as transações em prol das empresas da "Família Afonso".

.....

Sobre o percentual de Filantropia o Auditor destaca que:

(...)

No item "D.5.7" o Auditor discorre sobre a falta de documentos que comprovassem a exatidão da escrituração das receitas e despesas, e fala sobre o conteúdo das intimações feitas com vistas a conferir tais receitas e despesas. Registra que os demonstrativos solicitados e os respectivos documentos de embasamento das situações encontradas não foram apresentados.

A seguir (item "D.5.8") aponta as seguintes obrigações acessórias descumpridas:

105. Descumprimento do art. 32, inciso IV da Lei nº 8.212/91 na redação da MP nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, ao deixar de informar na guia de recolhimento do FGTS e informações à previdência Social (GFIP), o total da remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais, e respectivos valores devidos de contribuição previdenciária, abaixo discriminados:

a) ...;

b) Contribuintes Individuais: pagamentos a médicos-residentes, identificados na contabilidade, no período de 01/2010 a 12/2010 (OSEL);

c) Contribuintes Individuais: pagamentos a contribuintes individuais, identificados na contabilidade e DIRF, no período de 03/2010 a 05/2010 (OSEC);

d) Contribuintes Individuais: pagamentos a pessoas ligadas, mascaradas de prestação de serviço (OSEC e OSEL);

106. Descumprimento do disposto no art. 32, inciso I da Lei nº 8.212/91, ao deixar de preparar as folhas de pagamentos com todos os fatos geradores dos empregados e contribuintes individuais, conforme discriminado acima nos itens "a" a "d";

Na apuração dos salários de contribuição foram indicados os seguintes FATOS GERADORES (fls. 11.107):

- Remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais, constantes da GFIP;
- Contribuintes Individuais: pagamentos a pessoas ligadas, mascaradas de prestação de serviço (OSEC/OSEL);
- Pagamentos a contribuintes Individuais, identificados na contabilidade e DIRF.

O Auditor diz que na determinação da base de cálculo foram consideradas as remunerações dos empregados e contribuintes individuais, declaradas em GFIP no código 639. As GFIP da OSEC estão identificadas no quadro demonstrativo de fls. 11.108/11.109.

Os pagamentos efetuados a diretores e pessoas ligadas feitos pela OSEC, considerados como contribuintes individuais, encontram-se identificados no quadro demonstrativo de fls. 11.109.

Os pagamentos efetuados a diretores e pessoas ligadas feitos pela OSEC, considerados como contribuintes individuais, encontram-se identificados no quadro demonstrativo de fls. 11.109.

Foram também considerados como valores sujeitos à incidência de contribuição previdenciária na categoria de contribuintes individuais identificados na DIRF.

4. Da análise da DIRF – Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte verificou-se o pagamento no código de receita 0588 - IRRF - Rendimentos do Trabalho sem Vínculo Empregatício que não declarado em GFIP, no valor total de R\$ 17.000,00.

(...)

5. Estes valores foram identificados na contabilidade, conta de despesa 51211041 – Jurídicos e os valores líquidos pagos foram contabilizados na conta 14131138-BCO BRADESCO C/C 83735-0.

.....

(Planilha demonstrativo fls. 11.109/11.110)

Estes pagamentos foram realizados em 03/2010 para Domingos Antonio CIARLARIELLO e em 03/04/05/2010 para FERNANDO ALBERTO CIARLARIELLO.

Com relação à sujeição passiva solidária, minuciosamente fundamentada no Relatório Fiscal às fls. 11.110/11.115, com fundamento nos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, do CTN, e 30, inciso IX, da Lei 8.212/1991, foram arrolados da "Família Afonso" as seguintes pessoas físicas:

- MILTON SOLDANI AFONSO CPF 010...-53: patriarca e chefe da família Afonso;
- PAULO CESAR CARVALHO DA SILVA AFONSO CPF 543...-34;
- CARLOS CARVALHO DA SILVA AFONSO CPF 370...-34;
- NEIDE CARVALHO DA SILVA AFONSO CPF 543...-15.

Termos de Sujeição Passiva: Milton (fls. 14.853); Paulo César (fls. 14.855); Carlos (fls. 14.857); Neide (fls. 14.847).

Comprovante de Intimação: Milton (fls. 14.894) em 17/12/2015; Paulo César (fls. 14.865) em 17/12/2015; Carlos (e-fls. 14.873) em 17/12/2015; Neide (fls. 14.849) em 17/12/2015.

As pessoas físicas acima indicadas foram consideradas pela fiscalização como responsáveis pela transferência de manutenção da UNISA para a OSEL, como forma de eximir-se indevidamente do pagamento da cota patronal das contribuições previdenciárias incidentes sobre os segurados da UNISA; pela cessão dos imóveis da OSEC relativos aos Campus II e III da UNISA para sua família ("Família Afonso"), por meio da empresa AP Areal; pelo desvio de recursos da OSEC para sua família por meio da APROAVES; pela cessão gratuita do Colégio UNISA para a Sra. Darci Gomes do Nascimento, como forma de pagamento à principal executiva da família Afonso.

Além das pessoas já relacionadas, foram também arroladas como responsáveis solidários as pessoas físicas abaixo indicadas e a pessoa jurídica OSEL.

- DARCI GOMES DO NASCIMENTO – CPF 690...-34: Diretora Presidente da OSEL e associada minoritária.

Termo de Sujeição Passiva: (fls. 14.859).

Comprovante de Intimação: Darci (fls. 14.882) em 17/12/2015 – AR.

Segundo a fiscalização a referida Senhora atuava como administradora de fato na OSEC, tendo sido enviada pela Família Afonso, juntamente com o Sr. Milton Gressler, para comandar e viabilizar a "simulada" transferência de manutenção da UNISA para a OSEL, bem como para garantir o controle da Família Afonso sobre a nova controlada OSEL. Assim, participou de toda a manobra que resultou na transferência de manutenção da UNISA para a OSEL, tendo atuado como representante da OSEC nas negociações, e, logo em seguida, assumido o cargo de Diretora-presidente da OSEL.

Destaca ainda o fisco que:

Todos os fatos relacionados à Sra. Darci estão relatados nos tópicos D.2.3.2 – *Dos representantes da OSEL e seu envolvimento com a OSEC e família Afonso e Histórico de Darci Gomes do Nascimento* e D.5.4.1 – *GEASC*, deste relatório fiscal.

A referida Senhora também foi responsável pela simulação da doação ao Complexo de Saúde Dr. Wladimir Arruda – Hewa, pertencente à OSEC, que teve como objetivo aumentar o gasto com filantropia e, assim, atingir o percentual necessário para obter a renovação do CEBAS – Certificação das entidades beneficentes de assistência social, documento primordial para usufruir a isenção previdenciária.

No comando da OSEL, continuou o desvio de recursos da OSEL para a Família Afonso, por meio da APROAVES, entidade de fachada, constituída, na realidade, pela fazenda de propriedade do Sr. Milton Soldani Afonso, no município de Areal, Rio de Janeiro.

Por fim, relata que a referida Senhora recebeu o Colégio UNISA, gratuitamente, da OSEC.

- MILTON GRESSLER – CPF 057...-00: Diretor financeiro e associado majoritário da OSEL, é sogro de Paulo César Carvalho Silva Afonso.

Termo de Sujeição Passiva: (fls. 14.863).

Comprovante de Intimação: (fls. 14.888) em 17/12/2015.

Como a senhora Darci Gomes do Nascimento o Sr. Milton Gressler de acordo com a fiscalização, participou da troca de manutenção da UNISA, como representante da OSEC, antes mesmo da autorização dada pelo MEC, conforme informado pelos ex-associados, membros da Mitra Diocesana de Luz/MG.

Registra ainda que todos os fatos relacionados ao Sr. Milton Gressler estão relatados nos tópicos D.2.3.2 – *Dos representantes da OSEL e seu envolvimento com a OSEC e família Afonso e Histórico de Milton Gressler*.

Como Associado majoritário com poder de voto, e no cargo de diretor financeiro eleito, tendo assinado as Atas da AGE e o Balanço Patrimonial de 2010 Publicado, também foi responsável pela simulação da doação ao Complexo de Saúde Dr. Wladimir Arruda – Hewa, pertencente à OSEC. Também recebeu, junto com a Sra. Darci, o Colégio UNISA, gratuitamente.

- SIDNEY STORCH DUTRA – CPF 405...-68: Presidente e associado minoritário da OSEC e ex-presidente da APROAVES, associação da “Família Afonso”.

Termo de Sujeição Passiva: (fls. 14.861).

Comprovante de Intimação: (fls. 14.900) em 01/12/2015.

Sobre este Senhor a fiscalização ressaltou que ele o participou de todos os atos relativos à transferência de manutenção da UNISA para a OSEL, da cessão gratuita das marcas TV UNISA, UNISA DIGITAL e UNISA para a OSEL e à cessão gratuita do Colégio UNISA para Darci Gomes do Nascimento e Milton Gressler. Estes atos jurídicos “esvaziaram” o patrimônio social da OSEC, comprometendo, além de seu funcionamento, sua capacidade de honrar suas dívidas perante a Fazenda Nacional.

Participou, ainda da simulação da venda de dois imóveis para a empresa AP Areal Participações Ltda, de propriedade da Família Afonso, por meio da qual estes imóveis foram, em realidade, doados para a Família Afonso.

Executou procedimentos com o objetivo de desviar de recursos da OSEC para a Família Afonso, por meio da APROAVES, entidade de fachada, constituída, na realidade, pela fazenda de propriedade do Sr. Milton Soldani Afonso, no município de Areal, Rio de Janeiro.

- ARTHUR MARCIEN DE SOUZA – CPF 103...-33: Presidente da APREP, associada majoritária da OSEC, participava de todas as Assembleias como seu representante e Contador.

Termo de Sujeição Passiva: (fls. 14.850).

Comprovante de Intimação: (fls. 14.852) em 16/12/2015 – AR.

Aduz a fiscalização que o referido Senhor participou, como representante da APREP, da transferência de manutenção da UNISA para a OSEL, e a cessão gratuita do Colégio UNISA para a Sra. Darci Gomes do Nascimento e Sr. Milton Gressler.

Registra ainda que ao elaborar os Balanços Patrimoniais da OSEC, na condição de contador responsável, quando da simulação da venda dos imóveis (Campus II e III da

UNISA) para a AP Areal, demonstrou participação na cessão dos mesmos, e, conseqüentemente, no desfazimento do patrimônio da OSEC em favor da família Afonso.

- OBRAS SOCIAIS E EDUCACIONAIS DE LUZ – CNPJ 18.301.267/0001-84.

Termo de Sujeição Passiva: (fls. 14.844).

Comprovante de Intimação: (fls. 14.846) em 16/12/2015 – AR.

Como responsável solidário, nos termos do art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/1966, combinado com art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91, também foi indicado a pessoa jurídica OSEL, considerada integrante de grupo econômico de fato, controlado pela família Afonso.

Destaca o Auditor que desde antes da autorização de transferência de mantenedora dada pelo MEC, a OSEL começou a ser gerida por colaboradores da Família Afonso, também controladora da OSEC, fato comprovado pela criação de filiais nos mesmos endereços em que funcionavam as filiais da OSEC, utilizando a estrutura e funcionários desta última, tendo, posteriormente, transferido inclusive o endereço de sua matriz para o mesmo endereço que havia sido da OSEC, sendo que os repasses financeiros de uma para a outra continuaram por todo o período verificado pela fiscalização.

A fiscalização (fls. 11.117/11.121) **agrava** a multa de ofício em mais 50% em virtude da não apresentação dos arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991 [Agravamento: De 150% para 225%].

Enumera que deixaram de ser apresentados Módulos auxiliares CMG, FGL, CEP, APB e FAS constantes no Livro Razão, em meio digital (formato pdf pesquisável e excel), que permitam a identificação dos lançamentos contábeis cujo histórico é padronizado (solicitado no TIF nº 4, de 03/09/2015 e reintimado no TIF nº 5, de 03/11/2015).

Para a **qualificação** da multa de ofício no percentual de 150% prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, conforme determinação da Lei 8.212/1991, art. 35-A, com redação da Lei 11.941/2009, com vistas a demonstrar a conduta dos responsáveis pela OSEC com dolo, fraude e simulação descritas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, tendo como objetivo, mascarar a realidade dos fatos, com o intuito de reduzir a tributação o Auditor enumera as seguintes ocorrências:

- simulação da operação de transferência de manutenção, desvinculando a UNISA da OSEC e vinculando-a à OSEL, com o intuito de usufruir da isenção previdenciária de que a última era titular;
- transferência de propriedades (bens imóveis) para empresas de titularidade da família Afonso, também proprietária da OSEC e da OSEL, visando esvaziar o patrimônio da OSEC e, assim, evitar que estes imóveis servissem como garantia aos créditos tributários constituídos;
- realização de pagamentos mascarados de prestação de serviços aos diretores da OSEC e da OSEL, assim como a realização de pagamentos, na forma de convênio, para empresas de titularidade da família Afonso, também proprietária da OSEC e da OSEL, como forma de remuneração disfarçada.

Neste item do Relatório o auditor volta a pontuar os fatos marcantes de toda a simulação executada pela atuada e por fim destaca que:

1.10. É importante ressaltar que a família Afonso, controladora da OSEC e da OSEL e real beneficiária de todo esse comportamento lesivo, usou das artimanhas aqui descritas para atingir três objetivos distintos: (1) evitar o pagamento de tributo, (2) impedir o Erário de receber pagamento de dívida anterior e (3) esconder os reais beneficiários da OSEC/UNISA.

1.11. Uma simples análise dos comportamentos descritos nos subitens acima deixa absolutamente claro que todos esses atos foram praticados de modo deliberado, planejado, resultando de minucioso e cuidadoso planejamento, com o intuito de lesar o Fisco. Impossível admitir que esse conjunto de atos não tenha resultado da vontade inequívoca do contribuinte de sonegar à Fazenda Pública o que lhe é devido.

1.12. A presença do dolo, da fraude e da simulação saltam aos olhos, quando se analisa, de modo global e sistemático, o conjunto dos atos praticados pelo contribuinte, com intuito sonegatório.

1.13. Em razão disso tudo, a multa foi qualificada devido à inequívoca constatação da conduta simulada/dissimulada por parte do contribuinte, em diversas ocasiões, conforme descrito neste relatório.

Por fim, a autoridade lançadora informa (fls. 11123) que formalizou REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS, com comunicação à autoridade competente para providências cabíveis, em face da configuração no caso, em tese, do crime de sonegação de Contribuição Previdenciária, previsto no artigo 337-A, incisos I e III, do Código Penal, com redação dada pela Lei nº 9.983, de 14/07/2000. As contribuições destinadas a outras entidades e fundos configuram, em tese, Crime Contra a Ordem Tributária, previsto na, Lei nº 8.137/1990, arts. 1º, incisos I e II.

Da Impugnação ao lançamento

As impugnações, que instauraram o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foram apresentadas pelos recorrentes. Em suma, controverteu-se na forma bem relatada na decisão vergastada, pelo que peço vênia para reproduzir:

Cientificados da autuação todos os autuados apresentaram impugnações: a) Autuada OSEC: protocolada em 14/01/2016 - fls. 15546/15616; b) Carlos: Protocolada em 15/01/2016 fls. 14906/15014 c) Darci Gomes: Protocolada em 13/01/2016 - fls. 15017/15058; d) Milton Gressler: Protocolada em 13/01/2016 - fls. 15123/15166; e) Milton Soldano Afonso: Protocolada em 13/01/2016 - fls. 15224/15271; f) Neide Carvalho: Protocolada em 15/01/2016 - fls. 15909/15596; g) Arthur Marcien: Protocolada em 15/01/2016 - fls. 15333/15434 h) Paulo César: Protocolada em 15/01/2016 fls. 15437/15484 e OSEL - OBRAS SOCIAIS E EDUCACIONAIS DE LUZ, às fls. 15833/15096 apresenta a impugnação protocolada em 14/01/2016.

A Autuada na impugnação protocolada em 14/01/2016 acostada às fls. 15546/15616 inicia suas alegações ressaltando que a fiscalização, no Relatório Fiscal, transcreveu o conteúdo dos relatórios de outras ações fiscais que ainda estão em fase de apreciação da contestação perante a Delegacia da Receita Federal de Porto Alegre.

Reclama que a fiscalização está utilizando "a teoria da consideração econômica da norma tributária, no sentido de que é possível compreender os fatos tributários sob o prisma de conceitos que sintetizassem sua realidade econômica, adaptando ou mesmo recriando sua forma jurídica". Fato que denota riscos ao princípio da segurança jurídica e dá margem a arbitrariedade.

Na oportunidade foram citados vários doutrinadores e conclui sobre o tema que o relatório "é uma colagem de fatos que foram interpretados sob viés claramente ficcional, o que deve ser rechaçado veemente conforme se demonstrará."

Com relação à concessão do Ato Declaratório da Isenção à luz do art. 55 da Lei 8.212/1991, diz que o disposto no §1º deste artigo ressalva o seu direito adquirido, pois à época da publicação da Lei 8.212, em 25.07.1991, já lhe tinha sido concedida a "isenção" posto que sua certificação data de 04.10.1974, enquadrando-se no caso de proteção a direito adquirido ao qual faz menção o § 1º do art. 55. Neste sentido, inclusive foi exarado o Acórdão do CARF no processo 19515.001237/2010-16, de onde transcreve trechos.

Sobre imunidade esclarece que interpôs AÇÃO DE CUNHO ORDINÁRIO, perante a 3ª Vara da Justiça Federal em São Paulo, sob o nº 94.0002651-0 (nº CNJ 0002651-29.1994.4.03.6100), com a finalidade de ver reconhecida a ilegitimidade da exigência de contribuições sociais, conforme determinado pelo art. 195, § 7º da CF/88. Registra que obteve êxito na primeira instância e que a Decisão foi confirmada pelo E. TRF 3ª Região, acórdão transitado em julgado em 27.01.2012. Assim, em face do decidido não lhe pode ser exigida a contribuição previdenciária sobre a parcela acobertada pelo manto da imunidade enquanto vigente o certificado expedido pelo Conselho Nacional de Serviço Social.

Destaca que independentemente da OSEL no período da suposta incorporação às avessas, a impugnante possuía pedido de renovação de certificado junto ao Conselho Nacional de Serviço Social, datado de 27.04.2007, fato atestado pela autoridade lançadora. Tal certificado foi deferido em 02.2009, por força da Resolução CNAS nº 07/2009, sendo que os períodos posteriores ainda não foram analisados, apesar de solicitados, por meio de pedidos tempestivos de renovação, nos exatos termos do §2º do artigo 24 da Lei n. 12.101/2009, *"a certificação da entidade permanecerá válida até a data da decisão sobre o requerimento de renovação tempestivamente apresentado"*.

Alega que a cessão da manutenção de uma entidade para a outra não tem a conotação de transferência econômica. Significa que os associados de uma entidade não se sentem mais em condições de continuar a manter as suas atividades e a transferem para outra entidade para que possa dar sequência ao trabalho educacional e na área da saúde. Não existiu, portanto, simulação de negócio jurídico e em consequência, responsabilidade tributária pelos atos da OSEL.

Com relação aos demais itens, que segundo a fiscalização foram descumpridos, diz que a inexistência de certidão negativa ou de positiva com efeito de negativa, não fere a Instrução Normativa RFB nº 971/2009 onde determina que seria necessária a regularidade fiscal (art. 227, VII) examinada de ofício pela própria autoridade administrativa, sem a necessidade de emissão de documento expedido pelo próprio órgão lançador.

Da mesma forma, aduz que os pagamentos efetuados a diretores e associados não configuram infração se decorrente de trabalhos executados por estas pessoas. Afirma que *"os pagamentos efetuados a pessoas jurídicas de diretores/associados são vinculados meramente ao trabalho profissional, como impõe a finalidade das referidas pessoas jurídicas, não incorrendo em presunção de transferência escusas de valores da impugnante para as referidas pessoas físicas, o que deve ser de pronto excluído"*.

Aduz que a autoridade lançadora ignorou que à entidade se aplica a imunidade tributária prevista no §7º do art. 195 da CF, portanto, somente são exigidos os requisitos do art. 14 do CTN. Sobre o tema "imunidade tributária" transcreve ensinamentos de tributaristas.

Continuando, alega a presença do *"instituto da decadência ou ainda prescrição em relação às contribuições objeto do presente lançamento de ofício"*. Discorre sobre a legislação que rege a matéria para ao fim concluir que ao caso, como existiu pagamento de contribuição previdenciária, se aplica a regra do art.150, §4º, e não do 173, inciso I, ambos do CTN, que estende o início do prazo para o primeiro dia do exercício seguinte.

Diz in verbis:

Conforme demonstrado o conteúdo da expressão exercício não se coaduna necessariamente com o período anual, o que não justifica dar somente este significado ao indigitado dispositivo legal. O mais coerente é dar o sentido à expressão "exercício" coerente com o tributo que está em discussão. Se a apuração do tributo é mensal, por exemplo, a fiscalização já pode exigir eventual crédito tributário a partir do mês seguinte ao da apuração. Nesse sentido a expressão exercício, no inciso I do artigo 173 do CTN, pode ser lida como a partir do mês subsequente àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Com relação à aplicação da qualificação da multa está sustentada em presunção tributária, não se configurando o evidente intuito de fraude. Ao caso devem ser aplicadas as Súmulas nº 14 e 25 do CARF. Neste sentido colaciona decisões do CARF e do STJ.

Aduz que numa eventual cobrança de qualquer débito advindo deste lançamento tributário, sobre a multa de ofício não deve incidir quaisquer juros sobre a mora.

Reclama ainda que à instituição não foi oferecida oportunidade de ampla defesa, porque não foi fornecido pela autoridade administrativa os atos praticados no processo e os elementos dele constantes.

Aduz que:

"Em razão das extensas razões dispendidas pela autoridade lançadora para a constituição do crédito tributário, a impugnante acessou ao portal e-cac mantido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e constatou que apesar de ter sido cientificada em 16/12/2015, em 21/12/2015 constava apenas a existência da ficha

de identificação do processo administrativo e nada mais, sendo que os demais documentos somente foram disponibilizados em 22/12/2015 (doc. 10)!"

A Senhora Darci Gomes apresenta a defesa protocolada em 13/01/2016 (fls. 15017/15058), onde após transcrever parte do Relatório Fiscal e do Termo de Sujeição passiva, em preliminar, alega a decadência do direito de lançar o tributo, em face da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

Ainda no campo das preliminares alega a imunidade da entidade OSEC reconhecida desde 1994, na ação de natureza declaratória sob o número 94.0002651-0 perante a Justiça Federal da Seção Judiciária da Capital do Estado de São Paulo, confirmada pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, perante o qual tramitou sob o número 0002651- 29.1994.4.03.6100, com transito em julgado em 27/01/2012.

Diz in verbis:

Mais do que isso, aquela sentença mandamental explicita que "como a impetrante demonstrou haver solicitado e obtido a sucessivas RENOVAÇÕES do "documento de fl. 40", a conclusão inarredável é que a imunidade reconhecida prevalece por todo o período em que a impetrante seja detentora do "documento de Fl. 40", ou seja, de Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, emitido pela Conselho Nacional de Serviço Social (ou, atualmente, Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS)".

Com isso, conclui aquela decisão mandamental que "tendo sido o "documento de fl. 40" RENOVADO para os períodos de 01.01.1998 a 31.12.2000; 30.04.2003 a 29.04.2006 e 27.04.2007 a 26.04.2010, tenho que a imunidade prevista no art. 195, § 7º da CF alcança todos esses períodos".

Tal conclusão, inegavelmente, atinge o objeto da atuação ora enfrentada, a qual não encontra, por consequência, qualquer validade jurídica, na medida em que, a um só tempo, (i) agride a imunidade que caracteriza a atuada OSEC, (ii) agride a coisa julgada formada no processo judicial 94.0002651-0 e (iii) agride o comando mandamental produzido nos autos do mandado de segurança 002524621.2014.403.6100, voltado especificamente a "determinar que a autoridade coatora reanalise o requerimento n. (...), considerando a validade das renovações dos Certificados de Entidade Beneficente de Assistência Social, expedidos nos termos da Resolução (...) e, conseqüentemente, cancelando os débitos referentes aos períodos em questão, nos termos da decisão judicial proferida nos autos da Ação Ordinária nº 94.0002651".

Por fim, esclarece a Impugnante que o processo mandamental supra referido encontra-se em tramitação perante o E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, conforme atesta a Certidão expedida por aquele órgão jurisdicional (doe. 09), por força de recurso de apelação interposto pela União Federal, recurso esse que, à luz do disposto no art. 14, § 3º, da Lei nº 12.016/2009 (Lei do Mandado de Segurança), não afeta a regular produção de efeitos da sentença mandamental.

Em seguida pede o reconhecimento da nulidade da atuação porque veiculam informações ausentes de precisão e, com isso, deixam de observar comandos inarredáveis à regularidade do procedimento administrativo de lançamento do crédito tributário.

Sustenta que a solidariedade a ela atribuída, por crédito tributário formalizado contra a OSEC, por ter agido como "administradora de fato" daquela atuada, praticando atos simulados no intuito de buscar os efeitos de uma isenção previdenciária configura "assertiva vaga e inconclusa", em Relatório de difícil compreensão "na medida em que o vasto arazoado que sustenta o lançamento não conta com elementos comprobatórios quer da simulação de atos, quer da atuação decisiva da Impugnante na consecução dos mesmos".

Sobre o tema transcreve vários doutrinadores e decisões judiciais com vistas a concluir que na hipótese do art. 135 do CTN para o credor exigir o adimplemento de determinada obrigação por parte de alguém só tem lugar quando este último se encontrar juridicamente inserido na relação da qual decorre a própria obrigação. "Ou seja, é preciso, primordialmente, identificar qual o limite pessoal do polo passivo dessa relação obrigacional; sem isto, não se pode falar em exigibilidade por parte do credor, por absoluta ausência de obrigação a ser adimplida, dada a inexistência de vínculo entre as partes".

Salienta que para existir a solidariedade no adimplemento da obrigação tributária, é preciso que as pessoas solidárias tenham incorrido no fato gerador, tenham

realizado em concreto a hipótese abstrata de incidência tributária, fato que não se concretiza no caso, bem como não pode ser qualificada como responsável tributário à vista do art. 124, II, do CTN.

Discorre sobre a inexistência, no caso, das hipóteses de responsabilização previstas dos artigos 134, VI; 136 e 137, III, do CTN.

Especificamente sobre o disposto no art. 135, inciso III, do CTN aduz que não há espaço, portanto, para a atribuição da responsabilidade tributária sem qualquer investigação sobre a existência do dolo do gestor, pois aí estar-se-ia substituindo a responsabilidade subjetiva por outra, objetiva, sem guarida no ordenamento jurídico. Neste sentido colaciona textos de tributaristas e decisões administrativas e judiciais.

Conclui que:

Verifica-se do exposto que, na responsabilidade por infrações à legislação tributária, o regramento da matéria, disciplinado pelo art. 137, III, 'c', do CTN, porém com raízes no art. 135, III, do Estatuto Complementar Tributário, é peremptório em afastar o caráter pessoal da responsabilização quando praticadas no exercício regular das atividades de diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado, ocasiões nas quais, inexistindo comprovação do dolo, cabe a imputação apenas à pessoa jurídica.

.....

O princípio da presunção de inocência milita a favor dos contribuintes, cabendo ao Fisco, portanto, comprovar o contrário, notadamente no caso de administradores de pessoas jurídicas, na medida em que são estas, e não aqueles, os sujeitos inseridos na relação derivada da prática do pressuposto fático da regra sancionatória.

.....

Por essas razões impera ser cancelada a atribuição de responsabilidade tributária solidária à Impugnante pelo crédito fiscal plasmado no Auto de Infração lavrado contra a ORGANIZAÇÃO DE SAÚDE COM EXCELÊNCIA E CIDADANIA – OSEC.

Em outro tópico intitulado: DA IMPRESTABILIDADE DOS ELEMENTOS COLHIDOS NA FISCALIZAÇÃO PARA IMPUTAÇÃO DE SOLIDARIEDADE – a impugnante pede o cancelamento da atribuição da responsabilidade solidária sob o argumento de que não ficou comprovada a prática de qualquer ato capaz de qualificá-la.

Aduz que a fiscalização não apresentou prova cabal e inequívoca da existência da prática de ato capaz de atrair a solidariedade tributária sendo que os apontamentos considerados como indícios são desprovidos de consistência apta a validá-la.

Diz que os eventos indicados pelo Fisco como determinantes do convencimento pela solidariedade situam-se, todos eles, em anos anteriores àquele ao qual se referem às obrigações tributárias lançadas de ofício, "tais como os atos societários praticados pelas distintas pessoas jurídicas, pinçados no Relatório Fiscal desde o ano de 1989 (ata de AGE da atuada OSEC) até 2010 (ata AGE da atuada OSEC, indicativa de composição de quadro societário não integrado pela Impugnante), as ações fiscais envolvendo a atuada OSEC, relativamente a débitos desde os idos de 1987, atas de AGES da OSEL, relativas a assembleias havidas desde 2006 até 2008, os atos negociais havidos entre distintas pessoas físicas e jurídicas, incluindo prestações de serviços profissionais, igualmente a partir de 2008, documentos contábeis da OSEL e da atuada OSEC, desde 2007 até 2010, aquisições imobiliárias entre distintas pessoas jurídicas (tidas como integrantes não exatamente de um grupo econômico, mas de um arcabouço patrimonial que aos olhos da d. Fiscalização desde sempre haveria sido administrado pela figura intitulada "família Afonso"), ocorridas entre 1996 e 2006, locações imobiliárias havidas entre 2006 e 2008 etc."

Salienta que eventos citados pela fiscalização como praticados a partir de 2010, no intuito de "demonstrar" os ardis que teriam sido implementados, ao longo de décadas, no intuito de suprimir a arrecadação de contribuição previdenciária no ano-calendário de 2010 não passam de eventos desconexos, havidos ao longo de décadas e envolvendo as mais distintas pessoas (físicas e jurídicas).

Destaca que esse mesmo conjunto de dados foi igualmente utilizado com a intenção de justificar o lançamento tributário formalizado em face da mesma atuada OSEC, relativamente ao período anterior a 2010, também com imputação de solidariedade à ora Impugnante, integrando os procedimentos administrativos fiscais

19515.722966/2013-52, 19515.722967/2013-05 e 19515.722973/2013-54, pendentes de julgamento.

A impugnante aduz que apesar de deter o conhecimento dos elementos necessários à manutenção das atividades da entidade administrada, no entanto, não pode ser considerada como a entidade em si mesma, respondendo pelos atos típicos desta, notadamente na esfera tributária, conforme regulamentação disciplinada pelo Código Tributário Nacional.

Discorda do cenário descrito pela Fiscalização alertando que *"os "indícios" colhidos como forma de imputar a responsabilidade tributária solidária à Impugnante não se prestam a essa finalidade, na medida em que compõem uma série de informações relacionadas à prática normal e usual do exercício de gestão de entidade que não é a autuada OSEC, não havendo que se falar na existência de indícios que levem à formação de convicção acerca da validade da conclusão adotada no Termo de Sujeição Passiva"*.

Sustenta que fatos inerentes ao cotidiano da entidade, foram colhidos como se fossem indícios hábeis a demonstrar a prática de ato passível de atrair a responsabilidade à Impugnante pelo adimplemento do crédito tributário formalizado em autos de infração lavrados contra a autuada OSEC, e ainda que a conclusão fiscalização não se formou com base em encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes, aptos a referendar a atribuição de responsabilidade tributária solidária à Impugnante razão pela qual a mesma não merece prevalecer.

Requer, por fim, o provimento da Impugnação com o cancelamento da presente atribuição de responsabilidade tributária solidária por força das preliminares arguidas ou por força do conteúdo meritório quanto à inviabilidade da caracterização de solidariedade passiva tributária, por quaisquer dos fundamentos normativos invocados no caso sob exame.

Às impugnações de Milton Gressler, protocolada em 13/01/2016; de Milton Soldani Afonso com protocolo em 13/01/2016; de Neide Carvalho da Silva Afonso; de Arthur Marcien de Souza, protocolada em 15/01/2016; de Paulo Cesar Carvalho da Silva Afonso, protocolada em 15/01/2016; de Carlos Carvalho da Silva Afonso protocolado em 15/01/2016; reproduzem os mesmos argumentos quanto a preliminares e mérito da impugnação apresentada pela Sra. Darci, divergindo em muito pouco somente no item DA IMPRESTABILIDADE DOS ELEMENTOS COLHIDOS NA FISCALIZAÇÃO PARA IMPUTAÇÃO DE SOLIDARIEDADE que contém a explanação específica dos fatos descritos no Relatório Fiscal e Termo de Sujeição Passiva correspondentes aos responsáveis solidários arrolados, mantendo-se, contudo, com o mesmo teor os argumentos de mérito.

A **OSEL – OBRAS SOCIAIS E EDUCACIONAIS DE LUZ**, às fls. 15833/15906 apresenta a impugnação protocolada em 14/01/2016, onde após resumir os termos da autuação, em preliminar, alega cerceamento de defesa, em face da falta de apresentação do processo em meio papel o que a impede de ter acesso à íntegra do processo eletrônico, que está disponibilizado somente para a OSEC, como autuada. Saliente que somente tem acesso ao Relatório Fiscal e CD fornecido pelo fiscal.

Com base nestes elementos formaliza sua defesa onde, no mérito, pede o reconhecimento da prescrição e decadência do crédito tributário, com base na Súmula Vinculante 08/2008, pois no caso, com a existência de pagamento de contribuições previdenciárias cabe a aplicação da regra prevista no § 4º do art. 150 do CTN. Neste sentido colaciona decisões judiciais.

Aduz que mesmo se ao caso fosse aplicado o art. 173 do CTN estaria fulminado pela decadência o período de 01/2010 a 11/2010.

Defende, nos mesmos termos da autuada, que a expressão "exercício" existente no art. 173, inciso I, do CTN, não se coaduna necessariamente com o período anual e é resquício da legislação do imposto de renda onde "exercício" é sinônimo de apuração anual. Aduz que o mais coerente é dar o sentido à expressão "exercício" de acordo com o tributo que está em discussão, pois a apuração do tributo é mensal, daí, no caso, a expressão "exercício", prevista no inciso I do artigo 173 do CTN, *"pode ser lida como a partir do mês subsequente àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado"*.

Discorre sobre a regularidade na transferência da manutenção da UNISA, ocorrida em 2008, haja vista a existência do CEBAS para a OSEC, para a conferência basta consultar os sítios dos Ministérios envolvidos.

Destaca que os fatos que sustentam a irregularidade montam ao período compreendido entre 01/2010 e 13/2010, sendo impertinentes todas as alegações e que não possuem o condão de validar a suposta simulação na transferência da manutenção, posto que todos os fatos aventados ocorreram no ano civil de 2008, dois anos antes do período autorizado pelos MPF n. 08.1.90.00-2014-01576-4 (OSEC) e 08.1.90.00-2012-05200-0 (OSEL).

Ressalta que as compras, ainda que realizadas em nome da OSEL "e tendo ela como beneficiária, realmente foram endereçadas à OSEC, porém, por motivos que fogem ao controle da Impugnante, tais como o endereçamento incorreto pelos próprios fornecedores da Universidade, que também estavam em adaptação à nova entidade mantenedora".

Sustenta que como entidade beneficente sem fins lucrativos goza do benefício fiscal da imunidade tributária por força dos art. 150, VI, e 195, §7º, da CF. Colaciona citações doutrinárias e decisões administrativas que versam sobre COFINS.

Diz "ad argumentandum tantum" se, caso fosse necessária a cumulatividade dos pressupostos trazidos em lei complementar e na lei ordinária, à época dos fatos geradores das contribuições ora em discussão, vigorava o disposto no art. 29 da Lei n. 12.101/2009.

Conclui que "em 14/09/1998, foi emitido Ato Declaratório de Reconhecimento de Isenção da Impugnante. Isto é, ainda que a OSEC não possuísse o CEBAS no período de 27/04/2010 a 31/12/2010, tal fato não teria o condão de retirar a imunidade da Impugnante".

Alega que, no caso, cabe observar o disposto na Instrução Normativa 971/2009 vigente à época do fato gerador art. 233 que prevê a necessidade de emissão de prévio cancelamento da isenção. Cita que a partir de Instrução Normativa RFB 1071 de 15/09/2010, que regula de maneira retroativa a dispensa de emissão do ato cancelatório de isenção a partir de 30/11/2009, regra que infringe o princípio da legalidade constante dos artigos 5º, inciso II, e XXXVI e 37 da CF. Neste sentido colaciona decisões administrativas do CARF.

Em outro tópico sustenta a regularidade do percentual de filantropia e da escrituração fiscal no ano de 2010, tendo em vista que não existiu ilegalidade entre a OSEL e o Complexo de Saúde Dr. Wladimir Arruda.

Diz in verbis:

Entretanto, mesmo diante de todo o esforço, inexistiu irregularidade alguma da Impugnante no exercício de 2010!!!

Com efeito, devem ser desconsideradas integralmente todas as ilações concernentes a outros anos, especialmente no que tange ao limite do percentual de filantropia estipulado no parágrafo único do artigo 17 da Lei n. 12.101/2009, seja pela impossibilidade de reflexos no resultado do presente caso, seja por sua impertinência e ausência de autorização da fiscalização para a apuração de tais períodos.

Em continuidade à análise do quanto asseverado pela autoridade lançadora em seu Relatório Fiscal, vemos que também não há violação ao disposto nos incisos IV e VI do artigo 29 da Lei n. 12.101/2009.

Isso porque não apenas a Impugnante sempre manteve escrituração contábil regular, com o registro das receitas e despesas e a aplicação em gratuidade de forma segregada, bem como sempre conservou em boa ordem os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos, ou mesmo dos recursos relativos a atos e operações realizados que pudessem implicar em modificação de sua situação patrimonial.

Sobre o pagamento efetuado a diretores e associados alega que por si só não caracterizam infração aos requisitos descritos no art. 29 da Lei 12.101/2009.

Entende que a proibição advém apenas se o pagamento for decorrente do vínculo associativo, mas não de prestação de serviços diversos para a sociedade, no exercício de atividade profissional desvinculada à função de diretoria/associado, "eventuais pagamentos efetuados a pessoas jurídicas que possam conter vínculos diretos ou indiretos com os diretores/associados da Impugnante, são vinculados meramente ao

trabalho profissional, como impõe a finalidade das referidas pessoas jurídicas, não incorrendo em presunção de transferências escusas de valores da Impugnante para as referidas pessoas físicas, o que deve ser de pronto excluído".

Questiona o procedimento adotado pela fiscalização que caracterizou todos os pagamentos feitos a pessoas físicas como contribuinte individual. Assevera que os pagamentos foram efetuados dentro dos limites da legislação, que a fiscalização foi arbitrária, pois, não se pode adotar a totalidade de pagamentos de uma entidade, como se fossem devidos a contribuintes individuais a ela vinculados.

Sobre a multa de ofício agravada e qualificada no percentual de 225% alega inconstitucionalidade, em face de percentual exorbitante e confiscatório. Sobre o tema transcreve decisões judiciais.

Especificamente, quanto à alegação de fraude alega que deve ser desconsiderada, por se tratar de mera ficção e pela ausência de quaisquer provas nesse sentido, requisito este imprescindível à caracterização do ilícito. Neste sentido caminham as decisões administrativas colacionadas.

Assevera que não cabe cobrança de juros sobre multa de ofício.

Por fim, resume o seu pedido nos seguintes itens:

- regularidade da conduta da entidade nos estritos limites da legislação pois não há o que se falar em "incorporação às avessas" ou mesmo simulação na transferência de manutenção da UNISA, de modo que, por consequência, não podem à Impugnante ser imputados débitos cujos fatos geradores decorrem de escriturações realizadas pela OSEC;

- ambas as entidades gozam de imunidade tributária e sempre foram cumpridos os requisitos previstos no art. 14 do CTN, além de sempre possuir os títulos de utilidade pública federal, estadual e municipal, bem como o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEAS).

Diante do exposto requer o cancelamento do Termo de Sujeição Passiva Solidário, bem como a improcedência do auto de infração ora impugnado.

Do Acórdão de Impugnação

As teses de defesa em relação as impugnações apresentadas não foram acolhidas pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário, conforme bem sintetizado na ementa alhures transcrita.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

Nos recursos voluntários o contribuinte e os responsáveis solidários, excetuado Sidney Storch Dutra, reiterando os termos das respectivas impugnações, postularam a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento.

O responsável solidário Sidney Storch Dutra não apresentou impugnação, mas apresentou recurso voluntário similar aos demais recorrentes postulando a sua exclusão da condição de responsável solidário ou, no mérito, o cancelamento do lançamento.

Os demais responsáveis solidários tinham apresentado impugnação e interpuseram recursos voluntários de conteúdo reiterativo, conforme já delineado.

Em acréscimo, todos os responsáveis solidários, conjuntamente, apresentaram petições adicionais (e-fls. 17.060/17.069; 17.123/17.131) postulando o provimento, reiterando as razões de inconformismo e fazendo referência a decisões judiciais reconhecendo gozo de imunidade de entidade beneficente de assistência social.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

Após publicação da pauta de julgamentos, sobreveio memoriais, bem como a juntada de documentos (e-fls. 17.173 e seguintes). Em petição a contribuinte OSEC comunica que *“a entidade foi supervisionada pelo Ministério da Saúde, sendo proferido parecer que concluiu que a entidade cumpre com os requisitos obrigatórios à certificação do CEBAS, que restou mantido para os exercícios de 2010 a 2015; e, ainda, (2) que até a presente data a entidade mantém suas atividades na área da saúde, mantendo convênios com a Secretaria da Saúde do Governo do Estado de São Paulo para a gerência de leitos de UTI e serviço de urgência e emergência do Complexo Hospitalar Padre Bento no Município de Guarulhos, Estado de São Paulo”*. A documentação colacionada é relativa a supervisão do Ministério da Saúde, incluindo parecer daquele Ministério sobre a supervisão, também consta convênio. Os memoriais são reiterativos das teses de defesa.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto Vencido

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

Excetuado o recurso voluntário do responsável solidário Sidney Storch Dutra, cuja admissibilidade será analisada mais a frente, os Recursos Voluntários do contribuinte e dos demais responsáveis solidários atendem a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-los.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que os recursos se apresentam tempestivos, tendo cada qual respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço dos recursos voluntários do contribuinte e dos responsáveis solidários, excetuado o recurso voluntário do responsável solidário Sidney Storch Dutra, o qual passo a analisar a sua admissibilidade na sequência.

Em relação ao recurso voluntário do responsável solidário Sidney Storch Dutra o mesmo não merece ser conhecido. Explico.

Isto porque, observa-se que o referido recorrente não impugnou no momento oportuno o lançamento e sua responsabilização, deixando de instaurar a lide em relação a sua sujeição passiva, de modo que, em nível administrativo, resta consolidada desde o esgotamento do prazo para impugnar a referida sujeição imputada pela fiscalização.

Deste modo, o Recurso Voluntário do solidário Sidney Storch Dutra não é conhecido por força preclusiva, aplica-se a inteligência dos arts. 14 a 17, 25, II, e 33 do Decreto n.º 70.235/72. Aliás, também não é conhecido por força da preservação das instâncias do

processo administrativo fiscal e por força da necessidade de dialeticidade no contencioso administrativo fiscal, sendo a peça recursal (recurso voluntário) um instrumento adequado para rebater um acórdão de primeira instância (acórdão da DRJ) que tenha analisado uma impugnação tempestivamente protocolada e no caso do específico recorrente não houve análise de qualquer impugnação, vez que não protocolada.

Sendo assim, em conclusão quanto à admissibilidade, conheço dos recursos voluntários do contribuinte e dos responsáveis solidários, excetuado o recurso voluntário do responsável solidário Sidney Storch Dutra, o qual não será conhecido por preclusão e estabilização jurídica em nível administrativo pela não apresentação de impugnação a tempo e modo após cientificação do lançamento.

Das análises recursais admitidas

- Considerações introdutórias

Antes de adentrar na análise, importante esclarecer que nessa sessão de julgamento estão sendo julgados conjuntamente os seguintes processos da contribuinte OSEC – Organização de Saúde com Excelência e Cidadania, todos anexados:

Processo n.º 19515.721257/2015-11

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/12/2010 (*não cumpriu disposições da Lei 12.101, de 2009*)

DEBCAD n.º 51.009.288-8, lavrado em 14/12/2015 - contribuições previdenciárias patronais destinadas ao custeio da Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais.

DEBCAD n.º 51.009.291-8, lavrado em 14/12/2015 - contribuições previdenciárias patronais destinadas ao custeio das outras entidades e fundos: SALÁRIO EDUCAÇÃO; INCRA; SESC; SEBRAE; incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados.

Com aplicação de multa qualificada de 150% prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, conforme determinação da Lei 8.212/1991, art. 35-A, com redação da Lei 11.941/2009, por conduta dos responsáveis pela OSEC com dolo, fraude e simulação descritas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Com aplicação do agravamento da multa para 225% por não apresentação de alguns documentos, tudo conforme consta no relatório fiscal.

Com responsáveis solidários: OSEL – Obras Sociais e Educacionais de Luz; Neide Carvalho da Silva Afonso; Darci Gomes do Nascimento; Carlos Carvalho da Silva Afonso; Milton Soldani Afonso; Arthur Marcien de Souza; Milton Gressler; Paulo Cesar Carvalho da Silva Afonso; e Sidney Storch Dutra.

Processo n.º 19515.721258/2015-66

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/12/2010 (*não cumpriu disposições da Lei nº 12.101, de 2009*)

DEBCAD n.º 51.009.289-6, lavrado em 14/12/2015 - contribuições previdenciárias patronais destinadas ao custeio da Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais.

DEBCAD n.º 51.009.290-0, lavrado em 14/12/2015 - contribuições previdenciárias patronais destinadas ao custeio das outras entidades e fundos: SALÁRIO EDUCAÇÃO; INCRA; SESC; SEBRAE; incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados.

Com aplicação de multa qualificada de 150% prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, conforme determinação da Lei 8.212/1991, art. 35-A, com redação da Lei 11.941/2009, por conduta dos responsáveis pela OSEC com dolo, fraude e simulação descritas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Com aplicação do agravamento da multa para 225% por não apresentação de alguns documentos, tudo conforme consta no relatório fiscal.

Com responsáveis solidários: OSEL – Obras Sociais e Educacionais de Luz; Neide Carvalho da Silva Afonso; Darci Gomes do Nascimento; Carlos Carvalho da Silva Afonso; Milton Soldani Afonso; Arthur Marcien de Souza; Milton Gressler; Paulo Cesar Carvalho da Silva Afonso; e Sidney Storch Dutra.

Processo n.º 19515.722966/2013-52

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008 (*não cumpriu com os requisitos exigidos na Lei 8.212/1991 e na Medida Provisória 446/2008*)

DEBCAD n.º 37.304.066-0, lavrado em 09/12/2013 - contribuições previdenciárias patronais destinadas ao custeio da Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração, creditadas, ainda que de maneira indireta, dos segurados empregados que trabalharam na UNISA e contribuintes individuais (*diretores e pessoas a eles ligadas*).

DEBCAD n.º 37.304.067-9, lavrado em 09/12/2013 - contribuições previdenciárias patronais destinadas ao custeio das outras entidades e fundos: SALÁRIO EDUCAÇÃO/FNDE; INCRA; SESC; SEBRAE; incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados que prestaram serviços para a OSEC.

DEBCAD n.º 37.304.064-4, lavrado em 09/12/2013 - descumprimento de obrigação acessória vinculada ao Código de Fundamento Legal – CFL n.º 68 por apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, uma vez que nas competências 01/2008 a 11/2008, declaradas até 03/12/2008, não informou a parte patronal e SAT incidente sobre as remunerações dos segurados empregados (*utilizou indevidamente o código FPAS 639, exclusivo de entidades isentas quando não preenchia os requisitos legais para a isenção; o débito foi constituído considerando a entidade como não isenta, utilizando FPAS 574 correspondente à sua atividade preponderante de ensino*), omitiu valores pagos a segurados - seja remuneração a menor; bolsas de estudo; pagamentos a empresas tituladas por diretores ou pessoas ligadas, cuja efetiva prestação dos serviços não restou comprovada e foram considerados pagamentos a contribuintes individuais; e remunerações pagas a segurados da UNISA declaradas em GFIPs da OSEL (*em razão de desconsideração de negócio jurídico*).

Com aplicação de multa qualificada de 150% por intuito de fraude descrita nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, para as competências 12 e 13/2008.

Com aplicação do agravamento da multa em 50%, para 225%, nas competências 12 e 13/2008, pelo não atendimento às intimações para prestar esclarecimentos e apresentar documentação comprobatória dos negócios da OSEC, com previsão no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e no determinado no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, tudo conforme consta no relatório fiscal.

Com responsáveis solidários: OSEL – Obras Sociais e Educacionais de Luz; Neide Carvalho da Silva Afonso; Darci Gomes do Nascimento; Carlos Carvalho da Silva Afonso; Milton Soldani Afonso; Arthur Marcien de Souza; Paulo Cesar Carvalho da Silva Afonso; e Sidney Storch Dutra.

Processo n.º 19515.722973/2013-54

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008 (*não cumpriu com os requisitos exigidos na Lei 8.212/1991 e na Medida Provisória 446/2008*)

DEBCAD n.º 37.304.068-7, lavrado em 09/12/2013 - contribuições previdenciárias patronais destinadas ao custeio da Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais.

DEBCAD n.º 37.304.069-5, lavrado em 09/12/2013 - contribuições previdenciárias patronais destinadas ao custeio das outras entidades e fundos: SALÁRIO EDUCAÇÃO/FNDE; INCRA; SESC; SEBRAE; incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados que prestaram serviços.

Com aplicação de multa qualificada de 150% (*para o levantamento PA - Parte PAT Seg Emp Multa Atual*) por intuito de fraude descrita nos artigos 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64, para as competências 12 e 13/2008, de acordo com previsão do § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, conforme determina o art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991, na redação dada pela MP 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009.

Com responsáveis solidários: OSEL – Obras Sociais e Educacionais de Luz; Neide Carvalho da Silva Afonso; Darci Gomes do Nascimento; Carlos Carvalho da Silva Afonso; Milton Soldani Afonso; Arthur Marcien de Souza; Paulo Cesar Carvalho da Silva Afonso; e Sidney Storch Dutra.

Processo n.º 19515.722967/2013-05

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008 (*não cumpriu com os requisitos exigidos na Lei 8.212/1991 e na Medida Provisória 446/2008*)

DEBCAD n.º 51.035.557-9, lavrado em 09/12/2013 - descumprimento de obrigação acessória vinculada ao Código de Fundamento Legal – CFL n.º 35 por deixar a empresa de prestar à RFB todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da mesma, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

DEBCAD n.º 51.035.558-7, lavrado em 09/12/2013 - descumprimento de obrigação acessória vinculada ao Código de Fundamento Legal – CFL n.º 30 por deixar a empresa de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela RFB.

DEBCAD n.º 51.035.559-5, lavrado em 09/12/2013 - descumprimento de obrigação acessória vinculada ao Código de Fundamento Legal – CFL n.º 78 por apresentar GFIPs da competência 11/2008, das filiais 0007, 0010 e 0022, enviadas após 03/12/2008, com omissões de segurados e com remunerações a menor.

Com responsáveis solidários: OSEL – Obras Sociais e Educacionais de Luz; Neide Carvalho da Silva Afonso; Darci Gomes do Nascimento; Carlos Carvalho da Silva Afonso; Milton Soldani Afonso; Arthur Marcien de Souza; Paulo Cesar Carvalho da Silva Afonso; e Sidney Storch Dutra.

No geral o conjunto probatório e as razões do lançamento e as razões recursais do sujeito passivo e dos responsáveis solidários se identificam, o que justifica o julgamento conjunto, sem prejuízo de cada processo ter suas particularidades apresentadas e ajustadas em cada específico acórdão. Os memoriais foram comuns dentro desta lógica.

Ao meu sentir, a primeira e principal emblemática gravita na discussão quanto a imunidade ou não do sujeito passivo (*contribuinte* OSEC), como entidade beneficente de assistência social, para fins do § 7.º do art. 195 da Constituição Federal, e, neste horizonte, tem-se as autuações do período 01/01/2008 a 31/12/2008, que tangenciam pelo art. 55 da Lei n.º 8.212/1991 (*De 01/01/2008 a 09/11/2008*) e pela Medida Provisória n.º 446/2008 (*De*

10/11/2008 a 31/12/2008), assim como as autuações do período 01/01/2010 a 30/12/2010, que tangenciam exclusivamente pela Lei nº 12.101, de 2009.

Na sequência, tem-se as discussões subsequentes, a depender do processo, em relação a eventual multa qualificada para todos ou alguns períodos (*multa de 150%*) e, quando for o caso, o seu agravamento (*multa agravada para 225%*), bem como em relação as obrigações acessórias (*CFL 30, 35, 68 e 78*) e as responsabilidades tributárias na forma dos termos de sujeição passiva solidária lavradas para cada responsável solidário conforme específicos processos. Resumo alhures sintetiza o que há de autuação em cada feito.

Dito isto, partindo-se para a primeira e principal emblemática quanto a imunidade, importante compreender que, conforme já expus em artigo¹, durante muitos anos, a temática da benesse do § 7º do art. 195 da Constituição da República² permaneceu em constante controvérsia, seja no âmbito estritamente judicial ou na esfera do contencioso administrativo fiscal.

A problemática teve diversas variações, seja pela falta de precisão técnico-redacional do dispositivo, pela necessidade de regulamentação da norma, pela dúvida quanto ao veículo normativo ao atendimento de tal propósito regulamentar, pela extensão das entidades contempladas ou pela abrangência das contribuições abarcadas.

Há três décadas o Supremo Tribunal Federal (STF), através da decisão no Mandado de Injunção (MI) 232, declarava um *estado de mora* em que se encontrou o Congresso Nacional em relação aos critérios de legitimação do dispositivo, ordenando providências para o cumprimento da obrigação de legislar regulamentando a matéria. Aí houve variados debates sobre *lei ordinária x lei complementar*.

O passar do tempo foi aprofundando o assunto e, a despeito do julgamento do MI 232 ter se encerrado em 02 de agosto de 1991 – *portanto após a publicação e vigência da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991* –, o voto condutor no MI 616, proferido em assentada da década seguinte, em 17 de junho de 2002, enunciava que inexistia mora legislativa por força da Lei 8.212 (art. 55), pois, nas palavras de Sua Excelência o Ministro Nelson Jobim, “[a] matéria já foi disciplinada pela Lei 8.212/91, art. 55 e recebeu alteração pela Lei 9.732/98”³.

Certo é que ao longo dos tempos sempre se criticou a regulação do § 7.º do art. 195 da Constituição Federal pelo art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, ou, ainda, pela Medida Provisória n.º 446, de 2008 e, posteriormente, pela Lei n.º 12.101, de 2009. Questionava-se, a todo tempo, que não eram leis complementares. Sempre se advogou a necessidade de lei complementar para tratar da matéria da imunidade do § 7.º do art. 195 da Constituição.

¹ MEDEIROS, Leonam Rocha de. Imunidade das Entidades Beneficentes e suas Controvérsias no Âmbito do CARF. In: **Contribuições: evolução jurisprudencial no CARF, STJ e STF**. Marcelo Magalhães Peixoto; Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; Michell Przepiorka... (Org.). 1ª ed. São Paulo: MP Editora, 2022, p. 245-256.

² Constituição da República, Art. 195, § 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

³ Posteriormente, todo o art. 55 da Lei nº 8.212 foi revogado e a matéria disciplinada na Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, a qual foi alterada e complementada pela Lei nº 12.868, de 15 de outubro de 2013. Por último, o Decreto nº 8.242, de 23 de maio de 2014, regulamentou a famigerada Lei nº 12.101, de 2009. Saliente-se, ademais, que entre a publicação da Medida Provisória (MP) nº 446/2008, em 10/11/2008, e a sua rejeição pelo plenário da Câmara dos Deputados, com efeitos em 11/02/2009, aplicando-se os §§ 3º e 11 do art. 62 da Constituição Federal, o art. 55 da Lei nº 8.212 esteve provisoriamente revogado, estando a matéria sob a regência da citada MP, posteriormente retornando sua vigência, a partir de 12/02/2009, até a revogação pela Lei nº 12.101, com efeitos a partir da publicação desta em 29/11/2009.

Hodiernamente, aliás, tem-se a Lei Complementar n.º 187, a despeito de sua produção datar apenas de 16 de dezembro de 2021, com publicação em 17/12/2021 (*em veiculação normal e com retificações em edição extra na mesma data*), e a promulgação dos vetos derrubados publicada em 08/07/2022 quando, então, criou-se o ambiente adequado para firmar os contornos definidores das condições exigidas para se caracterizar uma *entidade beneficente de assistência social*, traçando-se balizas para as pessoas jurídicas que devam fazer jus à imunidade tributária em comento.

Ainda assim, até o momento, não houve publicação de norma de regulamentação, via decreto, para esclarecimento de pontos que a própria Lei Complementar n.º 187 indicam a necessidade de regulamentação.

Ainda sobre a questão do conflito lei ordinária x lei complementar, e outros pontos, decisões exsurgiram na Excelsa Corte no passar dos tempos, a teor das proferidas nas Ações Diretas de Inconstitucionalidades (ADI) convertidas em Ações de Descumprimento de Preceitos Fundamentais (ADPF) ns.º 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, julgados seus pedidos em conjunto com o *leading case* do paradigma de Repercussão Geral, Tema 32, do Recurso Extraordinário (RE) 566.622. Cite-se, outrossim, as decisões no RE 636.941, Tema 432 da Repercussão Geral, apreciado antes daquelas, e na ADI 4.480, este com julgado posterior a todos os demais.

No julgamento dos embargos declaratórios da Procuradoria da Fazenda Nacional no RE 566.622, Tema 32, reformulou-se Tese de Repercussão Geral para consignar e estabelecer em definitivo a premissa centrada no entendimento que:

“A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas”⁴.

Por sua vez, na ADI 4.480, com trânsito em julgado em 24/04/2021, Sua Excelência o Ministro Gilmar Mendes esclareceu que, até que sobreviesse lei complementar, o art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN) deveria ser o ponto de partida das condições materiais da imunidade do § 7º do art. 195 da Constituição Federal, sendo inconstitucional a lei ordinária que estabeleça condições inovadoras não previstas no citado artigo, ou que dele não possa ser identificado como consequência lógica. De modo similar, Sua Excelência o Ministro Marco Aurélio já se manifestava trinta anos antes em voto proferido no MI 232.

Lado outro, ainda no RE 566.622, Tema 32, da Repercussão Geral, foi também definido que há espaço para lei ordinária atuar. Isto porque, aspectos meramente procedimentais⁵, relativos à comprovação, com a consequente estruturação de mecanismos para a verificação do cumprimento dos requisitos exigidos na lei complementar para a condição imune, podem ser delineados na lei ordinária.

O ponto nodal para a autorização da atuação da lei ordinária é a compreensão do STF de que a entidade deve ser fiscalizada e deve manter dia a dia o cumprimento das condições necessárias ao aspecto imune para que mantenha, respeite e atenda suas finalidades. Entende-se

⁴ A Tese firmada originalmente no RE 566.622 consignava: “Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar”. Posteriormente, foi reformulada ao se julgar aclaratórios da Fazenda Nacional. No julgamento original se declarava a inconstitucionalidade de todo o art. 55 da Lei 8.212, enquanto, apreciando aclaratórios, se entendeu que o inciso II é constitucional ao tratar apenas de certificação.

⁵ Expressão inaugurada no voto do Ministro Teori Zavascki no RE 566.622.

que não há direito adquirido ao regime imune. O atendimento é diário e dever da entidade de conformidade e integridade.

É esse cumprimento que garante a imunidade, não havendo direito adquirido à regime de imunidade. Por isso, devem as entidades se sujeitarem ao controle e observância das normas instrumentais relativas as denominadas obrigações acessórias⁶ e demais elementos de aferição da manutenção de sua condição especial imune.

Ora, é pacífico que não há direito adquirido a regime jurídico tributário relativo à imunidade tributária, a exemplo do tratado no *AgRg no REsp n.º 1.058.049*.

Por seu prisma, no mesmo entendimento comentado acima para o STF, o STJ tem firmada a Súmula n.º 352, nestes termos: “*A obtenção ou a renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas) não exige a entidade do cumprimento dos requisitos legais supervenientes*”.

Acrescento que o dever advertido pelo STJ em seu enunciado não é apenas para se cumprir requisitos supervenientes, mas também observar, mesmo com certificação concedida para dado período, o atendimento dia a dia das condições que lhe oportunizaram a certificação de entidade imune, pois, como ponderado, os requisitos da imunidade devem ser observados diariamente em conformidade e integridade pela pessoa jurídica qualificada como *entidade beneficente de assistência social*, sob pena de ser reclassificada a sua condição e afastada a imunidade sobejando a tributação.

Logo, mesmo as entidades que se alegam com direito adquirido, este não se observa no campo da imunidade. O que há ou havia nesse campo é ou era apenas uma particularidade já suplantada. Explico. Entidades sob a égide do Decreto-Lei n.º 1.752/1977 tinham um direito adquirido para não serem obrigadas a **requerer** à Administração Tributária o reconhecimento de sua condição imune, vez que reconhecida na norma retrograda o reconhecimento. Este contexto ocorria porque o § 1.º do art. 55 da Lei 8.212 exigia, mesmo depois de atendidos determinados requisitos, que se requeresse o reconhecimento da imunidade junto à Administração Pública para só aí poder se gozar da imunidade. Hodiernamente, seja já sob o manto da Lei Complementar n.º 187 ou da já revogada Lei n.º 12.101, o requerimento já não mais é necessário. Isto se deve porque cumpridos os requisitos a entidade já pode se autodeclarar imune e gozar da imunidade, sem prejuízo de estar a todo tempo apta a ser fiscalizada, por isso, inclusive, dentro das regras do art. 14 do CTN há a exigência de atender as obrigações acessórias, as quais servem como instrumentos auxiliares aos trabalhos fiscais.

Fato é que não há direito adquirido para afastar o dever de ser controlada, de ser fiscalizada e de ter que comprovar dia a dia o atendimento dos requisitos legais vigentes a cada momento para poder se manter como qualificada como entidade beneficente de assistência social apta a fruição da condição imune.

Por isso, como corolário lógico, encontrando espaço de conformidade para a lei ordinária, estabeleceu o STF a premissa de que “[o]s aspectos meramente procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade,

⁶ A imunidade não afeta os deveres instrumentais. Em 29/05/2012, no RE 250.844, o Ministro Marco Aurélio consignava em voto que “[a] entidade que goza de imunidade tributária tem o dever de cumprir as obrigações acessórias, dentre elas a de manter os livros fiscais”.

tais como as referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo, continuam passíveis de definição por lei ordinária”⁷.

Neste aspecto, a norma que prevê a certificação da entidade beneficente de assistência social não é inconstitucional, assim como não o é a norma de procedimento para verificação e controle.

Aliás, falando-se em constitucionalidade, também não é inconstitucional as normas de cumprimento de obrigações e deveres acessórios, pois essas guardam conexão com o art. 14 do CTN, lei complementar, que se identifica com normas constantes na atual Lei Complementar n.º 187, que hoje rege a matéria. Porém, no caso dos autos tratar-se-á do art. 14 do CTN por força do art. 144 do mesmo *codex*.

Afinal, a preocupação da Suprema Corte é no sentido de que a lei ordinária pode prever a fiscalização das entidades, mas não pode modificar a essência e o arquétipo da norma imunitória, sendo-lhe vedado restringir, deturpar, limitar ou anular os valores constitucionais arraigados na norma imunizante, que, a despeito de não ser suficientemente densa de carga normativa, prescindindo de regulamentação por lei complementar, contém valores fundamentais intrínsecos a sua finalidade e estes podem ser compreendidos e respeitados pelo legislador. Dessarte, a lei ordinária não pode limitar a proposição imune⁸.

Doravante, compreenda-se que as controvérsias destes autos devem observar como norma de sustentação, de fundamento de validade, o art. 14 do CTN por força do art. 144 do mesmo *codex* e porque algumas disposições da Lei n.º 12.101 foram declaradas inconstitucionais e, igualmente, alguns outras do art. 55 da Lei n.º 8.212. Aliás, em debates anteriores neste Colegiado, sobre outra composição, o Insigne ex-vice-presidente Martin da Silva Gesto, no Acórdão CARF nº 2202-008.123, em sessão de 08/04/2021, já advertia que “[a] eventual descaracterização da imunidade, portanto, deve ser feita à luz do art. 14 do Código Tributário Nacional, que tem status de lei formal complementar.”

Por sua vez, no Acórdão CARF nº 9303-010.974 a 3ª Turma da Câmara Superior, em sessão de 11/11/2020, publicado em 18/01/2021, o voto vencedor da Conselheira Tatiana Midori Migiyama, interpretando o RE 566.622, Tema 32, ressaltou que as entidades beneficentes, para fins da imunidade do § 7º do art. 195 da Constituição, devem “*observar somente as contrapartidas previstas em Lei Complementar – estas definidas no art. 14 do CTN.*”

⁷ Colhido na Ementa da ADI 1802. Conferir, ainda, RE 566.622 ED, julgado em 18/12/2019, publicado em 11/05/2020. Importante compreender que o STF, a partir da fundamentação do voto do Ministro Teori Zavascki, no RE 566.622 e nas ADI’s convertidas em ADPF 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, encampado pela Ministra Rosa Weber nos aclaratórios da Fazenda Nacional, superou a utilização do critério eclético (objetivo-subjetivo) para interpretação da imunidade subjetiva do § 7º do art. 195 da Constituição que prezava, por exemplo, pela distinção entre lei complementar e lei ordinária, a partir de normas que digam, ou não, respeito à *constituição e ao funcionamento das entidades*, pois, a despeito destas se apresentarem como normas de procedimento a exigir lei ordinária, podem, em verdade, candidatar-se a repercutir na possibilidade de fruição da imunidade e, assim, exigir lei complementar. Por isso, o Ministro Zavascki sugeriu o “*reajuste pontual*” na jurisprudência da Excelsa Corte, sem “*contundente reviravolta*”, para definir que “[a]spectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária.” Observe-se, por último, que o RE 636.941, Tema 432 da Repercussão Geral, utilizava o critério eclético (objetivo-subjetivo) superado.

⁸ Na ADI 1802 foi declarado inconstitucional formal e materialmente o art. 12, § 1º, da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que restringia o campo da norma imunitória em relação ao tributo tratado. Também, foi declarado inconstitucional, a alínea “f” do § 2º do art. 12 que condicionava o gozo da imunidade ao cumprimento da obrigação de “*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*”. Apesar da ADI 1802 ter lente sobre a imunidade do art. 150, VI, “c”, da Constituição, é salutar sua citação.

Adicionalmente, Sua Excelência o Ministro Gilmar Mendes, na ADI 4.480, ao tratar de eventual inconstitucionalidade dos arts. 29 e 30 da Lei n.º 12.101, não reconhece, exceto quanto ao inciso VI do art. 29, qualquer inconstitucionalidade, mantendo hígido o restante do dispositivo por guardar identidade com o art. 14 do CTN. Normas do art. 55 da Lei n.º 8.212, sem declaração expressa de inconstitucionalidade, também guardam redação similar com disposições do art. 29 e 30 da Lei n.º 12.101 nas partes não inconstitucionais, assim o ponto é encontrar o espaço de conformação e de validade no art. 14 do CTN.

Veja-se a passagem do voto de Sua Excelência o Ministro Gilmar Mendes, na ADI 4.480, ao tratar de eventual inconstitucionalidade dos arts. 29 e 30 da Lei n.º 12.101, relacionando a questão com o art. 14 do CTN:

Quanto ao art. 29 e seus incisos e ao art. 30, reitero que só deverão ser considerados inconstitucionais na hipótese de estabelecerem condições inovadoras, não previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional, ou que dela não puderem ser identificadas como consequências lógicas. Eis o teor dos referidos dispositivos:

“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:

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 n. 123, de 14 de dezembro de 2006.

Art. 30. A isenção de que trata esta Lei não se estende a entidade com personalidade jurídica própria constituída e mantida pela entidade à qual a isenção foi concedida”.

Transcrevo novamente o art. 14 e incisos do Código Tributário Nacional:

“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”.

Nesse contexto, entendo que os incisos I e V do artigo 29 se amoldam ao inciso I do artigo 14 do CTN (“*não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título*”); e o inciso II do artigo 29 ajusta-se ao inciso II do artigo 14 do CTN (“*aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais*”). E, como consequências dedutivas do inciso III do artigo 14 do CTN (“*manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão*”), tem-se os incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009. Portanto, não vislumbro a alegada inconstitucionalidade formal do artigo 29 e incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII.

A mesma conclusão não pode ser dada ao inciso VI do art. 29 supratranscrito, uma vez que estabelece prazo de obrigação acessória tributária, em discordância com o disposto no CTN. Deveria, portanto, estar previsto em lei complementar, conforme já decidido por esta Suprema Corte. Confira-se:

“PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento”. (RE 556.664 – RS, minha relatoria, Plenário, DJe 14.11.2008)

Por sua vez, o art. 30 da Lei 12.101/2009 é uma consequência lógica do sistema, no sentido de que o reconhecimento da entidade como beneficente é um ato individual, não se estendendo a outra pessoa com personalidade jurídica diferente, ainda que relacionada. Nesse sentido, não vislumbro nenhuma inconstitucionalidade.

É, portanto, focado nos aspectos da autuação que guardam fundamento no art. 14 do CTN que será analisada a matéria.

Na parte inconstitucional das Lei 12.101 e da Lei 8.212, como, por exemplo, temáticas de mínimo de percentuais em gratuidade, não serão temas enfrentados sendo pontos da autuação que não merecem debates estando superados.

Os pontos a serem enfrentados serão os que guardam relação com o art. 14 do CTN, reitere-se. Veja-se as identidades normativas das Leis ns.º 8.212 e 12.101 para os seguintes dispositivos, os quais serão os especialmente constantes na sequência do voto, citando-se a lei específica que regeu cada período (a Medida Provisória que também tangenciou uma época tem o mesmo padrão, tornando-se desnecessário alongar e repetir):

Lei 8.212	Lei 12.101
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:	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 nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:
IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;	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;
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.	II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;
§ 6º A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição.	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;
II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; [a obrigação de deter CEBAS impõe uma contabilidade regular e adequado registro de receitas e despesas]	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;
IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;	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; (inconstitucional)
II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; [a obrigação de deter CEBAS impõe cumprimento de obrigações acessórias]	VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;
II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; [a obrigação de deter CEBAS impõe auditoria independente das demonstrações financeiras da entidade]	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.
§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.	Art. 30. A isenção de que trata esta Lei não se estende a entidade com personalidade jurídica própria constituída e mantida pela entidade à qual a isenção foi concedida.

Muito bem, feitas essas ponderações iniciais passo ao enfrentamento.

Preliminares e mérito dos recursos voluntários conhecidos

O caso dos autos trata de lançamento de ofício por ter sido descaracterizada a condição de entidade imune da contribuinte recorrente, inclusive com atos de simulação e responsabilidade solidária apontados.

No particular destes autos o relatório fiscal (e-fls. 11.047/11.123) bem aponta que se cuida de lançamento de ofício relacionado ao auto de infração DEBCAD n.º 51.009.288-8, lavrado em 14/12/2015, relativo ao período de 01/2010 a 12/2010, contendo a cobrança de contribuições previdenciárias patronais destinadas ao custeio da Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, bem como para o mesmo período o DEBCAD n.º 51.009.291-8, contendo a cobrança de contribuições para Terceiros Salário-Educação, INCRA, SESC e SEBRAE, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados.

Os fatos geradores foram identificados nos levantamentos: AC - CONTRIBUINTE INDIVIDUAL; EC - EMPREG GFIP; PC - PESSOAS LIGADAS.

Houve a incidência da multa de ofício no percentual qualificado e agravado de 225%. O agravamento foi fundamentado na não apresentação de alguns documentos, conforme consta informado no relatório. Os fatos geradores foram extraídos a partir do trabalho fiscal que analisou a documentação da responsável solidária OBRAS SOCIAIS E EDUCACIONAIS DE LUZ – OSEL, que estaria no contexto simulatório com a contribuinte ORGANIZAÇÃO DE SAÚDE COM EXCELÊNCIA E CIDADANIA – OSEC, fato motivador da qualificação.

Atento as razões recursais, observo que a contribuinte recorrente e os responsáveis solidários mantêm a linha argumentativa (excetuado o responsável Sidney Storch Dutra, que não apresentou peça impugnatória). Após análise das alegações e das provas colmatadas aos autos, estando este julgador, diante do conjunto probatório conferido nos fólios processuais, confortável com as razões de decidir da primeira instância, inclusive quanto as preliminares e ao mérito, sempre em igual debate, passo a adotar, doravante, como meus, aqueles fundamentos da decisão de piso com os quais concordo e entendo suficientes a solução do litígio, de modo que proponho a confirmação e adoção da decisão recorrida nos pontos transcritos a seguir, com fulcro na autorização posta no § 1.º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF), e com eventuais singelos comentários e ao final complemento e reforço o entendimento:

1. DA FALTA DE IMPUGNAÇÃO POR RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO

De início cabe registrar que para o responsável solidário, SIDNEY STORCH DUTRA – CPF 405...-68, Presidente e associado minoritário da OSEC e ex-presidente da APROAVES, que não apresentou impugnação ocorre, no presente caso, a preclusão temporal do direito de praticar o ato impugnatório. Considerado revel o autuado **deverá suportar os efeitos da decisão final**.

Frente à existência de pluralidade de sujeitos passivos autuados, tem que ser observada o disposto na Portaria RFB n.º 2284, de 29 de novembro de 2010, que no art. 7º e parágrafos diz o seguinte:

Art. 7º A impugnação tempestiva apresentada por um dos autuados suspende a exigibilidade do crédito tributário em relação aos demais.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica na hipótese em que a impugnação versar exclusivamente sobre o vínculo de responsabilidade, caso em que só produzirá efeitos em relação ao impugnante.

§ 2º Os autos somente serão encaminhados para julgamento depois de transcorrido o prazo para apresentação de impugnação ou recurso para todos os autuados ou impugnantes, conforme o caso.

§ 3º No caso de impugnação quanto ao crédito tributário e quanto ao vínculo da responsabilidade e, posteriormente, recurso voluntário apenas no tocante ao vínculo, a exigência quanto ao crédito tributário torna-se definitiva para os demais autuados que não recorreram.

§ 4º A desistência de impugnação ou recurso não prejudica os demais autuados que também impugnaram ou recorreram.

§ 5º A decisão definitiva que afasta o vínculo de responsabilidade opera efeitos imediatos.

§ 6º Se um dos autuados pedir parcelamento ou compensação do crédito tributário lançado, aplica-se o disposto no art. 5º ou no art. 6º, respectivamente.

2. DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS PENDENTES DE JULGAMENTO

De pronto também registro que os processos administrativos 19515.722966/2013-52, 19515.722967/2013-05 e 19515.722973/2013-54, citados nas impugnações como pendentes de julgamento, foram decididos mediante os Acórdãos de nºs 56.181; 56.215 e 56.216 todos de março de 2016, exarados pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS), cujo resultado foi pela improcedência da impugnação e manutenção integral do crédito tributário, de onde serão utilizados argumentos para a sustentação do no presente crédito tributário, nos itens análogos, haja vista a semelhança no conteúdo das impugnações apresentadas naqueles processos.

3. DA LEGISLAÇÃO DE VIGÊNCIA.

O lançamento em questão visa apurar o crédito devido pela Impugnante, em razão da sua declaração em GFIP como entidade isenta.

De plano, cabe esclarecer que de fato o direito ao benefício fiscal se encontra previsto no art. 195, §7º, da CRF/88, o qual estabelece vedação à tributação das entidades beneficentes de assistência social, para o custeio da seguridade social, contudo para tal exercício devem ser obedecidos alguns requisitos.

A própria Constituição Federal de 1988 prevê a possibilidade das entidades beneficentes de assistência social usufruírem a isenção das contribuições previdenciárias - quota patronal - desde que atendidos os requisitos estabelecidos em lei, no caso, em lei ordinária, como abaixo:

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

[...]

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

Do dispositivo constitucional supracitado, infere-se que o benefício conferido às entidades beneficentes de assistência social vincula-se ao atendimento de pressupostos estabelecidos (...). Trata-se de norma de eficácia contida, eis que dependente de integração normativa para a fixação dos pressupostos a serem observados para o exercício do direito, cabendo à lei ordinária prescrever os requisitos e as condições para que a Entidade Beneficente de Assistência Social, possa, de fato, gozar da isenção. [O STF já estabeleceu que: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas”]

Assim, observa-se que diz respeito a um benefício condicionado, eis que dependente de integração normativa para a fixação dos pressupostos a serem observados para o exercício do direito. (...).

(...)

Saliente-se que a análise do cumprimento dos requisitos exigidos para fruição de isenção deve observar a legislação vigente no momento da ocorrência do fato gerador, em conformidade com o *caput* do art. 144 do CTN. Por essa razão, sendo o período fiscalizado de 01/2010 a 12/2010, o crédito constituído encontra-se regido, no tocante às normas materiais para fruição do benefício, pelo disposto no art. 29 da Lei nº 12.101/2009, o qual estabeleceu que as entidades fazem jus ao benefício desde que estejam devidamente certificadas e atendam, cumulativamente, os requisitos definidos em seus incisos, como a seguir transcrito:

CAPÍTULO IV - DA ISENÇÃO

Seção I - Dos Requisitos

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 nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

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)

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 - (...);

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.

Ainda dentro deste tópico é necessário trazer esclarecimentos quanto à aplicação da lei tributária no tempo. A regra geral está estabelecida no "caput" do artigo 144 do Código Tributário Nacional. Contudo não se tratando de questão relacionada diretamente à ocorrência do fato gerador, mas sim do procedimento a ser adotado pela Fiscalização para a constituição dos créditos tributários aplicam-se as disposições do parágrafo primeiro do aludido artigo que diz o seguinte:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios,

exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Os fundamentos legais determinantes da hipótese de incidência (fato gerador), da base de cálculo e da alíquota absolutamente não mudaram. São exatamente os mesmos, seja antes ou depois da Lei nº 12.101/2009. Estão, portanto, perfeitamente atendidas as disposições do "caput" do artigo 144 do CTN. Entretanto, tratando-se de "... *novos critérios de apuração ou processos de fiscalização*" a regra aplicável é a da Lei 12.101/2009 (art. 32, abaixo transcrito), precisamente de acordo com o mandamento do parágrafo primeiro do artigo 144. Assim laborou o Auditor-fiscal.

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 (...).

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

Atento a tal panorama legislativo, a Receita Federal do Brasil/RFB editou a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/2009, com as alterações promovidas pela Instrução Normativa RFB nº 1.071/2010, *verbis*:

Art. 233. A partir de 30 de novembro de 2009, deixam de ser emitidos ato declaratório e ato cancelatório de isenção.

Art. 234. O processo de cancelamento de isenção pendente de julgamento no âmbito da RFB será encaminhado à unidade competente para verificação do cumprimento dos requisitos de isenção, observados:

I - para fatos geradores ocorridos até 29 de novembro de 2009, os requisitos previstos no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

II - para fatos geradores ocorridos a partir de 30 de novembro de 2009, os requisitos previstos no art. 227 desta Instrução Normativa.

Art. 229. Constatado o descumprimento, pela entidade, de requisito mencionado no art. 227, a RFB lavrará auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o descumprimento.

Como já dito, o que não mais se exige em matéria procedimental é o rito estabelecido especificamente no § 8º, do artigo 206, do Decreto nº 3.048/1999, quanto à necessidade de ato declaratório de isenção e ato cancelatório de isenção, exigência extinta pelo Decreto nº 7.237 de 20/07/2010, que regulamentou a Lei 12.101/2009, revogado pelo Decreto 8.242/2014 que manteve a mesma redação.

Assim o procedimento aplicado pela fiscalização está de acordo com a previsão contida no Decreto nº 7.237/2010 e no Decreto 8.242/2014, em especial nos dispositivos abaixo transcritos, deixando claro o rito aplicável aos processos pendentes:

Art. 48. Constatado o descumprimento de requisito estabelecido pelo art. 46, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará auto de infração relativo ao período correspondente, com o relato dos fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

§ 1º (...)

§ 2º A entidade poderá impugnar o auto de infração no prazo de trinta dias, contado de sua intimação.

§ 3º O julgamento do auto de infração e a cobrança do crédito tributário seguirão o rito estabelecido pelo Decreto nº 70.235, de 1972.

Art. 49. Os pedidos de reconhecimento de isenção formalizados até 30 de novembro de 2009 e não definitivamente julgados, em curso no âmbito do Ministério da Fazenda, serão analisados com base na legislação em vigor no momento do fato gerador que ensejou a isenção.

Parágrafo único. Verificado o direito à isenção, será certificado o direito à restituição do valor recolhido desde o protocolo do pedido de isenção até a data de publicação da Lei n.º 12.101, de 2009.

Art. 50. Os processos para cancelamento de isenção não definitivamente julgados em curso no âmbito do Ministério da Fazenda serão encaminhados a sua unidade competente para verificação do cumprimento dos requisitos da isenção, na forma do rito estabelecido no art. 32 da Lei n.º 12.101, de 2009, aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

Do exposto, como à época da ação fiscal não mais vigiam as disposições do § 8º do artigo 206 do Regulamento da Previdência Social, não há que ser exigido no caso a prévia emissão de Ato Cancelatório de Isenção pelo Delegado da Receita Federal, como decidido pelo CARF em processo anterior da entidade, haja vista estar o período do lançamento agora sob a égide de nova legislação. [a inconstitucionalidade do § 1º do art. 32, que trata de suspender a imunidade, não impõe ter que ser lavrado ato cancelatório]

(...)

Conforme descrito no item D. 5 do Relatório Fiscal (fls. 11.095) foram descumpridos os seguintes requisitos:

- *Das irregularidades nos Certificados de Entidade Beneficente de Assistência Social para fazer jus à isenção, conforme pressuposto no art. 29 da Lei n.º 12.101/2009;*
- *Da ausência de Certidões Negativas ou Certidões Positivas com efeito de negativa – RFB, em detrimento no disposto inciso III do art. 29 da Lei n.º 12.101/2009;*
- *Da desconsideração das demonstrações contábeis e financeiras da OSEC auditada por empresa ligada à Presidente da OSEL, que resultou na falta de cumprimento do pressuposto no inciso VIII do art. 29 da Lei n.º 12.101/2009;*
- *Dos pagamentos a diretores e pessoas ligadas: prestação de serviço e convenio/doação, em desacordo com o inciso I da Lei n.º 5.172/1966, c/c inciso I do art. 29 da Lei n.º 12.101/2010;*
- *Falta de apresentação de documentos que comprovassem a exatidão da escrituração das receitas e despesas, conforme pressuposto no inciso III da Lei n.º 5.172/1966, c/c incisos IV, (...) e VIII do art. 29 da Lei n.º 12.101/2010;*
- *Do descumprimento das obrigações acessórias, em desrespeito ao inciso VII do art. 29 da Lei n.º 12.101/2010.*

4. DAS AÇÕES JUDICIAIS [coisa julgada e direito adquirido]

Nos mesmos moldes das impugnações apresentadas nos processos citados no item 2 a autuada, bem como os responsáveis solidários indicados alegam a existência de ações judiciais impetradas pela OSEC que declarou o direito a imunidade e a consequente inexigibilidade das contribuições previdenciárias.

Sobre o tema transcrevo as informações expressas naqueles Acórdãos, também pertinentes e aplicáveis ao presente processo:

Questão prejudicial - Existência de ações judiciais - os responsáveis solidários vieram aos autos em 28/01/2016 para informar que, no final de 2015, tomaram conhecimento da existência da Ação Declaratória n.º 94.0002651-0, que tramitou na 3ª Vara da Justiça Federal de São Paulo, com sentença que declarou a inexigibilidade das contribuições devidas pela OSEC ao INSS enquanto vigente o certificado emitido pelo Conselho Nacional de Serviço Social "de fls. 40" (no caso, o Certificado expedido em 04/08/1992, com vigência até 31/12/1994), e que foi confirmada no Acórdão do TRF da 3ª Região que tramitou sob o n.º 0002651-29.1994.4.03.6100. Nesta última decisão, que transitou em julgado em 27/01/2012, restou decidido, em apertada síntese, que tendo a autora apresentado Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos expedido em agosto de 1992, além

de declaração de utilidade pública Federal e Estadual, preencheu os requisitos estabelecidos para catalogação como entidade filantrópica, estando isenta do recolhimento de contribuições previdenciárias

Considerando que a OSEC possui renovações dos Certificados de períodos posteriores a 12/1994 e que a Procuradoria da Fazenda Nacional em São Paulo continuou lhe exigindo as contribuições previdenciárias, por meio de CDAs referentes aos períodos de apuração de 01/1995 até 07/2010, a OSEC solicitou àquela PFN através do requerimento nº 2014.0247293, de 27/11/2014, o cancelamento das cobranças das CDAs de números 32.384.383-2, 32.384.381-6, 30.891.862-2, 31.186.976-0, 31.697.910-4, 35.223.269-2, 35.223.272-2, 32.384.388-3, 32.384.380-8, 32.384.385-9, 32.384.386-7, 32.384.377-8, 32.384.378-6, 32.384.379-4, 32.384.384-0, 32.384.82-4, 32.383.538-4, 32.384.387-5, 36.584.105-6, 37.111.716-0, 37.111.717-8, 39.539.153-9, 39.730.691-1 e 35.223.271-4, que se referem a períodos de apuração até 07/2010. Tal pedido foi parcialmente atendido e excluídas das respectivas CDA as competências até 12/1994, em cumprimento à sentença proferida na ação nº 0002651-29.1994.4.03.6100.

Entendendo que a PFN/SP agiu em equívoco ao aplicar a decisão judicial transitada em julgado apenas até a competência 12/1994 e forte no argumento de que os Certificados expedidos pelo CNAS foram renovados para os períodos de vigência 01/01/1998 a 31/12/2000, 30/04/2003 a 29/04/2006 e de 27/04/2007 a 26/04/2010, todos conforme a Resolução CNAS nº 07, de 03/02/2009, DOU de 04/02/2009, a OSEC impetrou em 19/12/2014 o Mandado de Segurança (nº 0025246-21.2014.403.6100) contra o Procurador Chefe da Fazenda Nacional em São Paulo, com a finalidade de ver reanalisado o requerimento nº 2014.0247293 e determinado o cancelamento dos débitos referentes aos períodos abrangidos pela Resolução CNAS nº 07/2009, constantes nos Debcads listados naquele requerimento. O pedido de liminar foi apreciado e indeferido e a impetrante interpôs Agravo de Instrumento, tendo o MM. Juiz Federal "a quo" proferido sentença em 15/03/2015, com resolução de mérito, determinando que a autoridade coatora reanalisasse o requerimento nº 2014.0247293, considerando a validade das renovações dos Certificados de Entidade Beneficente de Assistência Social, expedidos nos termos da Resolução CNAS nº 07/2009 e, conseqüentemente, cancelasse os débitos referentes aos períodos abrangidos, nos termos da decisão judicial proferida nos autos da Ação Ordinária nº 94.0002651-0. A União Federal (Fazenda Nacional) apelou da sentença, sendo os autos remetidos ao E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região onde tomou o número 2014.61.00.025246-3, conforme atesta a Certidão expedida em 01/12/2015 pela subsecretaria da 2ª Turma do TRF3 (fls. 5595/5596). ...

De todo o exposto, tendo presente:

...

(e) que os débitos destes autos não estão relacionados dentre aqueles abrangidos pela Ação Mandamental acima aludida (nem poderiam posto que se encontram em fase de primeira instância administrativa e aqueles se referem a débitos inscritos em dívida ativa em fase de cobrança pela Procuradoria da Fazenda Nacional);

(f) ...; e

(g) que, conforme já pacificado nos Tribunais Superiores, o direito à isenção das contribuições à seguridade social não ocorre por prazo indeterminado, devendo a RFB verificar periodicamente o cumprimento de todos os requisitos exigidos na legislação para o usufruto do benefício;

Concluo que as contribuições e o tema de fundo em discussão nestes autos não coincidem com o pedido objeto do Mandado de Segurança nem com a matéria lá levada à apreciação judicial, motivo pelo qual não há impedimento nem impossibilidade de constituição do crédito tributário nem há que se falar em desrespeito ao comando judicial de natureza mandamental em vigor nem à coisa julgada. Tenho, pois, que diferentemente das considerações dos responsáveis solidários, a OSEC, na época em que se situam as obrigações aqui lançadas, não detinha decisão judicial passada em julgado que lhe reconhecesse o direito à plena isenção das contribuições previdenciárias, devendo este processo seguir o rito do Decreto nº 70.235/1972, que regulamenta o PAF - Processo Administrativo Fiscal.

(...)

5. DAS PRELIMINARES

a) *Cerceamento do Direito de Defesa*

A entidade e os responsáveis solidários alegam que tiveram o direito de defesa cerceado por não lhes terem sido fornecido os autos em meio papel, não ter sido disponibilizada a consulta por meio digital da íntegra do processo, no entanto, pelo conteúdo das impugnações apresentadas é possível verificar que os autuados demonstram o pleno conhecimento dos fatos, bem como terem sido abrangidos todos os pontos que motivaram a lavratura do presente auto de infração.

Registre-se que a descrição detalhada dos motivos que levaram ao lançamento fiscal encontra-se no Relatório Fiscal e ainda que todos os anexos que corroboram o lançamento, devidamente gravados em mídia digital, foram enviados aos sujeitos passivos, conforme atestam os documentos anexados aos autos, de recebimento por via postal. Assim, não vislumbro o cerceamento de defesa alegado, uma vez que os interessados tiveram ciência do conteúdo integral dos documentos que compuseram a autuação.

Ademais, a apresentação em meio digital sem a exigência de impressão em meio papel foi autorizada pela Lei 12.865, de 09/10/2013, que alterou a redação do parágrafo único do art. 2º do Decreto 70.235/1972 que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, nos seguintes termos:

Art. 2º Os atos e termos processuais, quando a lei não prescrever forma determinada, conterão somente o indispensável à sua finalidade, sem espaço em branco, e sem entrelinhas, rasuras ou emendas não ressalvadas.

Parágrafo único. Os atos e termos processuais poderão ser formalizados, tramitados, comunicados e transmitidos em formato digital, conforme disciplinado em ato da administração tributária. (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

b) *Decadência*

Os impugnantes alegam que em face da existência de pagamentos antecipados, o prazo para a constituição do crédito tributário é o estabelecido no § 4º do art. 150 do CTN, decadente, portanto, o direito da fazenda pública de lançar o crédito tributário e que mesmo que se fosse considerar o prazo decadencial do inciso I do art. 173 do CTN, estaria da mesma forma decaído. Entende a autuada que a expressão *exercício* não se coaduna necessariamente com o período anual, devendo ser coerente com o tributo que está em discussão. Se a apuração do tributo é mensal, por exemplo, a fiscalização já pode exigir eventual crédito tributário a partir do mês seguinte ao da apuração, e no caso, a expressão *exercício*, do inciso I do art. 173 do CTN, pode ser lida como a partir do mês subsequente àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No entanto, como a seguir será abordado, no caso, restou configurada a existência de simulação, fraude e sonegação fiscal, situação que desloca a aplicação do prazo decadencial para o art. 173 do CTN, conforme previsão expressa no § 4º do art. 150 do CTN.

Tal questão foi objeto do Parecer PGFN/CAT de nº 1617/2008 que tratou da forma de contagem dos prazos de decadência e prescrição nas Contribuições Previdenciárias a partir do advento da Sumula Vinculante 08 do STF, que declarou a inconstitucionalidade dos art. 45 e 46 da Lei 8.212/1991, onde concluiu que:

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;

A interpretação dada pela impugnante à expressão "Exercício" contida no art. 173 do CTN não se coaduna com a interpretação da administração tributária, cujo

entendimento, em mais atualizada análise, está pacificado no Parecer PGFN/CAT n.º 1617/2008, de 01/08/2008, aprovado pelo Exmo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, na Nota PGFN/CAT n.º 856/2008, de 01/09/2008, e corroborados pelo Parecer PGFN/CAT n.º 1650/2013, de 27/08/2013 com a retificação promovida pelo Parecer PGFN/CAT n.º 2111/2013, donde se extrai que o termo inicial de contagem do prazo decadencial coincide com o exercício seguinte ao da ocorrência dos fatos tributáveis.

A citação a "exercício" a que se referem os atos normativos pátrios é o ano civil, que se inicia em primeiro de janeiro e se encerra em 31 de dezembro.

c) Nulidade

Os responsáveis solidários nas impugnações pedem o reconhecimento da nulidade da autuação, porque a fiscalização veicula informações ausentes de precisão e, com isso, deixa de observar comandos inarredáveis à regularidade do procedimento administrativo de lançamento do crédito tributário.

Ressalta-se, na oportunidade, que as hipóteses legais de reconhecimento da nulidade constam do art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972 e não se afiguram no presente processo, pois os atos e termos foram lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade e garantido o mais absoluto direito de defesa, ante a perfeita descrição dos fatos e enquadramento legal específico e a abertura de prazo legal de impugnação.

Além do mais, no presente caso, os interessados demonstraram, mediante as razões de impugnação ofertada, terem compreendido claramente os motivos da autuação, não havendo de se cogitar do cerceamento do direito de defesa. A todos foi possível a formalização de defesa plena dos fatos trazidos pela autoridade fiscal, não comportando falar em vício que lhes teriam prejudicado a defesa.

6. DO MÉRITO

1. DA IMUNIDADE

No mérito, a autuada e os responsáveis solidários alegam ser a entidade destinatária das normas que dispõem sobre a imunidade tributária para entidades de educação e assistência social (Constituição Federal, artigos 150, VI, "c", e 195, § 7º; Código Tributário Nacional, artigos 9º, IV, "c", e 14, I) e conclui que os Autos de Infração são nulos de pleno direito, pois violam a norma constitucional que limita o poder estatal de tributar da União.

Também apresenta longas alegações a exigência de Lei Complementar para regulamentação.

Quanto a essa questão, cumpre registrar, que os artigos 150, VI, "c", da Constituição Federal, e ..., são aplicáveis apenas aos impostos e portanto não têm relevância no presente caso. Os Autos de Infração ora analisados têm por objeto contribuições para a seguridade social, para as quais a isenção/imunidade está prevista/disciplinada no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal e no art. 29 da Lei 12.101/2009, já transcritos no presente voto no item 2 – Legislação Vigente.

Com o já dito o STF tem jurisprudência pacífica no sentido de que não há direito adquirido à manutenção de um determinado regime jurídico de imunidade tributária, e que a própria Constituição Federal prevê, no § 7º do art. 195, *"que a imunidade em relação a contribuições para a Seguridade Social, no tocante às entidades beneficentes de assistência social, depende do cumprimento dos requisitos previstos em lei."*

(...)

A propósito é oportuno registrar que não cabe à autoridade julgadora administrativa afastar a aplicação, por inconstitucionalidade, de Leis ressalvadas, tão-somente, a hipótese prevista no parágrafo 6.º do artigo 26-A do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, incluído pela Medida Provisória n.º 449, de 04 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009 - hipóteses essas inocorrentes no caso em apreço.

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

2. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DO ART. 29 DA LEI Nº12.101/2009

a) Das irregularidades nos Certificados de Entidade Beneficente de Assistência Social - art. 29 da Lei nº 12.101/2009;

(...)

... o lançamento em apreço, ... não foi motivado somente por irregularidades no CEBAS.

b) Da ausência de Certidões Negativas ou Certidões Positivas com efeito de negativa — RFB, - inciso III do art. 29 da lei nº 12.101/2009

O descumprimento do requisito foi constatado pela fiscalização que verificou a inexistência de CND ou CPD-EN relativa às contribuições previdenciárias para a OSEL no período de 10/07/2010 até 24/11/2010 e para a OSEC no período de 01/01/2010 até 31/12/2010. Constam nos sistemas da RFB que a última CND foi emitida em 12/11/2004, com validade até 10/02/2005. [na ADI 4.480 o Ministro Gilmar Mendes entendeu constitucional a exigência]

c) Da desconsideração das demonstrações contábeis e financeiras da OSEC auditada por empresa ligada à Presidente da OSEL, - inciso VIII do art. 29 da lei nº 12.101/2009;

A desconsideração das demonstrações contábeis realizadas pela empresa GEASC - AUDITORIA, ASSESSORIA E SERVIÇOS CONTÁBEIS LTDA foi motivada na falta de independência dos profissionais que a realizaram, haja vista que a empresa contratada para realizar tal auditoria é de propriedade da Sra. Darci Gomes do Nascimento, associada e diretora presidente da OSEL e de sua irmã Ivani Gomes do Nascimento, quem, no caso, assina o parecer. Conclui a fiscalização que a contratação não observou a necessária imparcialidade dos profissionais, haja vista a longa relação de proximidade existente entre a "família Afonso" e a Sra. Darci, situação que contraria flagrantemente as normas profissionais de auditores independentes.

Eis as regras constantes da NBC P1, que rege a atividade dos auditores independentes:

1.1 - COMPETÊNCIA TÉCNICO-PROFISSIONAL

1.1.1 - O contador, na função de auditor independente, deve manter seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação específica aplicável à entidade auditada.

1.2 - INDEPENDÊNCIA

1.2.1 - O auditor deve ser independente, não podendo deixar-se influenciar por fatores estranhos, por preconceitos ou quaisquer outros elementos materiais ou afetivos que resultem perda, efetiva ou aparente, de sua independência.

1.2.2 - Está impedido de executar trabalho de auditoria independente, o auditor que tenha tido, no período a que se refere a auditoria ou durante a execução dos serviços, em relação à entidade auditada, suas ligadas, controladas, controladoras ou integrantes do mesmo grupo econômico:

a) vínculo conjugal ou de parentesco consanguíneo em linha reta, sem limites de grau, em linha colateral até o 3º grau e por afinidade até o 2º grau, com administradores, acionistas, sócios ou com empregados que tenham ingerência na sua administração ou nos negócios ou sejam responsáveis por sua contabilidade;

- b) relação de trabalho como empregado, administrador ou colaborador assalariado, ainda que esta relação seja indireta, nos dois últimos anos;*
- c) participação direta ou indireta como acionista ou sócio;*
- d) interesse financeiro direto, imediato ou mediato, ou substancial interesse financeiro indireto, compreendida a intermediação de negócios de qualquer tipo e a realização de empreendimentos conjuntos;*
- e) função ou cargo incompatível com a atividade de auditoria independente;*
- f) fixado honorários condicionais ou incompatíveis com a natureza do trabalho contratado; e g) qualquer outra situação de conflito de interesses no exercício da auditoria independente, na forma que vier a ser definida pelos órgãos reguladores e fiscalizadores.*

1.2.3 - O auditor deve recusar o trabalho ou renunciar à função na ocorrência de qualquer das hipóteses de conflitos de interesses previstos no item 1.2.2.

Especificamente sobre este ponto, no item que apresenta o histórico da participação da Sra. Darci junto às empresas pertencentes à Família Afonso" o auditor destaca que:

... nos balanços patrimoniais publicados de 2004 a 2010 da OSEC, a GEASC-Auditoria, Assessoria e Serviços Contábeis Ltda foi responsável pelo parecer dos auditores independentes e que Ivani Gomes da Silva, que assina o referido parecer é irmã da Sra. Darci. Ou seja, jamais poderia se tratar de auditoria independente, visto que se trata de empresa da família de Darci Gomes do Nascimento, que atua nos negócios da família Afonso.

Pelos fatos narrados no Relatório Fiscal, vê-se que efetivamente ocorreram, no caso, numerosos exemplos de conflitos de interesse envolvendo as partes contratada e contratante da auditoria. Pertinente, portanto, a insurgência da fiscalização no tocante ao descumprimento do requisito previsto no inciso VIII do art. 29 da lei nº 12.101/2009. [a exigência de auditoria independente encontra fundamento de validade no inciso III do art. 14 do CTN, o que se extrai do voto do Ministro Gilmar Mendes na ADI 4.480]

d) dos pagamentos a diretores e pessoas ligadas: prestação de serviço e convênio/doação, em desacordo com o inciso I da Lei nº 5.172/1966, c/c inciso I do art. 29 da Lei nº 12.101/2010;

A impugnante aduz que foram tributados pagamentos efetuados a pessoas jurídicas que não tinham nenhuma ligação com as pessoas físicas indicadas pela fiscalização no item D.5.4 do Relatório Fiscal como diretores, ex-diretores e pessoas ligadas à OSEC e OSEL, argumenta ainda que não existiu a infração porque somente se configuraria se os pagamentos fossem única e exclusivamente vinculado ao liame associativo.

No caso sustenta a impugnante que tais pagamentos nasceram da execução de trabalho profissional, contudo, consta do relatório fiscal que a entidade foi intimada por diversas vezes a comprovar a efetiva prestação de serviços por parte das empresas e escritórios de advocacia pertencentes a pessoas da família Afonso ou a ela ligadas. Nada apresentou durante a ação fiscal nem agora, em sede de impugnação sejam da autuada ou dos responsáveis solidários imputados. Compulsando os autos vê-se acostadas às impugnações, de todos os solidários pessoas físicas, somente cópia das ações judiciais movidas pela entidade. Na impugnação da OSEL foram anexados documentos de constituição e estrutura da entidade e também das ações judiciais, já na impugnação da autuada há vasta documentação sobre a ação fiscal anterior e sobre as ações judiciais.

A fiscalização, ao contrario da autuada, cuida de identificar todas as pessoas jurídicas e o equivalente diretor, ex-diretor a elas ligadas, apresenta fatos e notícias que confirmam tal ligação, informa as contas contábeis onde foram registrados tais pagamentos, bem como, embora a situação tenha surgido em anos anteriores, registra os pagamentos que ocorreram no ano de 2010.

A propósito, cabe destacar que a alegação contrária ao lançamento fiscal, sem prova inequívoca não é suficiente para desconstituir o feito fiscal, cabendo ao contribuinte o ônus de provar suas alegações, conforme preceitua a Lei 9.784/1999:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Assim, correto o procedimento da fiscalização em considerar os valores pagos como remuneração das pessoas físicas interessadas e, principalmente, de ter havido desvio de recursos para atividades que não se coadunam com os objetivos sociais da autuada, resultando em descumprimento do inciso I do art. 29 da Lei nº 12.101/2010.

e) falta de apresentação de documentos que comprovassem a exatidão da escrituração das receitas e despesas, - incisos IV, VI e VIII do art. 29 da Lei nº 12.101/2010;

Neste tópico, para mensurar a complexidade e a excelência do trabalho da fiscalização, entendo como oportuno transcrever o conteúdo do Relatório Fiscal, onde foi apresentada a análise dos balanços patrimoniais de 2007 a 2010. O conteúdo da análise por si só mostra de forma inequívoca que a autuada descumpre os requisitos exigidos para a fruição do benefício de isenção.

20.1.1. Em 12/2007, a receita estava dividida entre educacional e de saúde;

20.1.2. Em 12/2008, com a transferência da manutenção para a OSEL em 05/2008 e a transferência dos empregados em 08/2008, a receita educacional diminuiu para menos da metade, mas a receita de saúde também diminuiu, caindo para menos de 20% do valor do ano anterior. Isto ocorreu em razão da rescisão do convênio de administração dos Hospitais do Grajaú e Francisco Morato e do CEAC - Centro Estadual de Análises Clínicas Sul com o Governo do Estado de São Paulo, quando declinou do contrato de gestão, conforme requerimento de informação da Assembleia legislativa de São Paulo e comunicado publicado no DOE nº 91 de 17/05/08.

20.1.3. Em 12/2009, outra redução brusca na receita de saúde devido à rescisão do convênio com a Prefeitura do Município de São Paulo, em 31/07/2009, para prestação de serviços médico hospitalares e ambulatoriais de acordo com a sistemática do SUS, pelo Hospital Wladimir Arruda (HEWA), de propriedade da OSEC, conforme reportagem no site da UNISA;

20.1.4. No final de 2009, a receita se restringiu a taxas e aos recebimentos de aluguel da OSEL, do Campus I, no valor de R\$ 400.000,00 e do Hospital veterinário - HOVET, no valor de R\$8.000,00;

20.1.5. Em decorrência da falta do citado convênio com o SUS, a OSEC encerrou o ano de 2010 com a receita de saúde zerada. Consta no parecer da auditoria independente da OSEC relativo ao encerramento em 31/12/2010, "convênio do SUS, que foi restabelecido por meio da assinatura do Termo de Ajustamento e Conduta com o Ministério Público do Estado de São Paulo e Prefeitura Municipal de São Paulo através da Secretaria Municipal de Saúde, a partir do mês de outubro de 2010, sendo que os efeitos destes dois assuntos não puderam ser, ainda, totalmente mensurados quanto aos impactos que possam ocorrer nos resultados dos exercícios subsequentes";

20.1.6. No decorrer de 2010, a entrada de recursos na OSEC se restringiu a taxas e ao recebimento de aluguel, que teve uma diminuição, com o estorno de R\$ 2.700.000,00 referente ao aluguel do Campus I. No campo "histórico" do registro contábil há informação sobre aditivo do contrato do Campus I, que, apesar de intimada a sua apresentação, não foi apresentado.

20.1.7. Convenientemente, em 27/12/2010, a OSEL fez um repasse no valor de R\$ 2.700.000,00 inicialmente chamado de "doação para manutenção do Complexo de Saúde Dr. Wladimir Arruda - HEWA" (Ata da AGE de 27/12/2010), como consta no balanço, mas em 29/12/2010, foi feita a retificação para "Convênio para Desenvolvimento de Atividades Acadêmicas na Área de Saúde e de Assistência Social" (Ata da AGE de 29/12/2010), em que a UNISA poderia usar o hospital para residência médica. Evidentemente este convênio foi firmado para socorrer a OSEC, que não tinha outra fonte de receita. Conforme veremos mais adiante no tópico D.2.3.6. - Das irregularidades na troca na transferência da

manutenção apuradas na ação fiscal MPF nº 081900-2011-00879- 1, período 2008, a OSEL passou a comprar também medicamentos de uso humano e até refeições, apesar de não ter assumido o hospital.

...

20.2. Como vemos, a receita era da OSEC. Não há justificativa para uma entidade desse porte se desfazer da atividade educacional, que através da UNISA representava seu maior patrimônio, sua maior fonte de receita, já que abandonaria a gestão dos hospitais públicos. Constata-se que o objetivo era esvaziar a OSEC, mantendo somente seu hospital próprio, com atendimento pelo SUS, o que garantiria a sua isenção previdenciária com certificação pelo Ministério da Saúde. Entretanto, nem isso foi possível, visto que em 2010 foi mantida pelos aluguéis e doação feitos pela OSEL;

20.3. Além disso, cabe mencionar que a entidade possuía elevado passivo tributário, tendo formalizado pedido de adesão ao REFIS em 01/03/2000, data em que consta como deferido e sido excluída em 01/03/2010. Considerando que o valor da prestação era calculado com base no faturamento do contribuinte, foi vantajoso para a OSEC diminuir seu faturamento por meio da transferência da UNISA para a OSEL, "abrindo mão", assim, de toda a receita proveniente do recebimento das mensalidades.

...

D.2.3.4. Dos Empréstimos Bancários da OSEC e OSEL com alienação fiduciária de imóvel da AP AREAL:

21. Prova cabal da simulação da troca de manutenção e do controle da família Afonso sobre a OSEC e OSEL, identificamos no Balanço Patrimonial da OSEL, encerrado em 31/10/2010, publicado no jornal "Empresas & Negócios" de 21 a 25 de abril de 2011. Nas Notas Explicativas das Demonstrações Financeiras, no item "k", sobre Empréstimos e financiamentos, foi informado que os " empréstimos do Banco Santander no valor de R\$ 21.783.651 e do Banco Bradesco no valor de R\$ 11.834.932 foram registrados pela OSEL no exercício de 2010, sem ingressos de recursos financeiros, de acordo com o Contrato de Cessão de Direitos e Assunção de Obrigações, firmado em 07/12/2007". Estes empréstimos estão zerados na coluna de saldo em 31/12/2009, e passaram a ser informados na OSEL somente em 2010.

21.1. Por sua vez, no Balanço Patrimonial da OSEC, encerrado em 31/10/2010, publicado no jornal "Diário de Notícias" de 21 a 25 de abril de 2011, consta no item "l" das Notas Explicativas das Demonstrações Financeiras que os " empréstimos do Banco Santander e do Banco Bradesco foram transferidos e baixados no exercício de 2010, de acordo com os compromissos contraídos no Contrato de Cessão de Direitos e Assunção de Obrigações, firmado em 07 de dezembro de 2.007". Estes empréstimos têm o saldo de R\$ 22.104.133 e de R\$ 15.010.575 em 31/12/2009. O saldo do empréstimo do Santander está zerado e o do Bradesco aparece com um resíduo de R\$ 279.097 em 31/12/2010

21.2. Intimada, a OSEL apresentou Cédula de Crédito Bancário - Capital de Giro - NOVAÇÃO do Santander nº 270152310, em que consta como Cliente a OSEL e como Alienante a AP Areal Participações Ltda, com data de emissão em 02/06/2010 e de vencimento 30/08/2013, no valor de R\$ 21.783.650,76, composta pelas cédulas:

a) Cédula de Crédito Bancário nº 2418/06, data de celebração e de desembolso 26/04/2006, com vencimento em 26/08/2013, no valor de R\$ 18.000.000,00, tendo como emitente a OSEC - Organização Santamarense de Educação e Cultura;

b) Cédula de Crédito Bancário nº 1039810, data de celebração e de desembolso 03/02/2010, com vencimento em 02/06/2010, no valor de R\$ 3.780.078,20, tendo como emitente a OSEC - Organização Santamarense de Educação e Cultura;

c) Consta ainda a informação "Em virtude de tratativas entre as entidades OSEC e OSEL - Obras Sociais e Educacionais de Luz, devidamente qualificadas no quadro II acima, por meio da presente Novação, assumirá a dívida representada pelas Cédulas de crédito Bancário descritas no quadro VII do preâmbulo acima, com o devido consentimento do Banco, na qualidade de credor, e também da OSEC, emitente das Cédulas ora novadas, passando a OSEL a responder pelo seu

pagamento perante o BANCO". Assinaram os representantes da OSEL, da OSEC e da AP Areal;

d) Na mesma data foi assinado o aditamento nº 01, em que a AP Areal Participações Ltda, como garantia à Cédula de Crédito realiza a alienação fiduciária dos imóveis avaliados pelo valor de R\$ 35.258.000,00 matr. 242.802, 347.193, 347.194, 347.195, 347.196, 347.197, 347.198 e 334.666, do 11º Cartório de Registro de Imóveis de São Paulo, que vem a ser o Campus II;

21.3. A OSEL também apresentou o Instrumento Particular de Aditamento a Cédula de Crédito Bancário - Empréstimo de Capital de Giro nº 2.591.981, de 28/08/2008, em que consta como credor o Bradesco, como emitente, a OSEC, como avalista a OSEL, valor de R\$ 16.200.000,00, com vencimento em 28/08/2013. Em 26/10/2009, consta avaliação referente à garantia: cessão fiduciária de direitos creditórios oriundos de recebíveis de mensalidades escolares. Ressalte-se que este aditamento refere-se à Cédula de Crédito Bancário emitida anteriormente pela OSEC, que a própria usava as suas mensalidades escolares como garantia. Com a transferência da UNISA para a OSEL, esta entrou como avalista, portanto, não há explicação da baixa na OSEC e respectivo registro na OSEL ter ocorrido somente em 2010, conforme consta dos balanços 2010, a não ser o interesse comum de ambas, sob a mesma administração;

22. Estas informações bancárias deixam bem claro a vinculação entre a OSEC e a OSEL, que mesmo após efetivada a troca de manutenção dá continuidade e garantia para os empréstimos em nome da OSEC e por ela usufruída, já que era a titular das cartas de crédito no momento do desembolso, restando para a OSEL, no caso do Santander, o pagamento das prestações e no do Bradesco, o empenho de suas mensalidades em caso de falta de pagamento pela OSEC. Não bastasse este ônus assumido pela OSEL, em que carrega o passivo assumido pela OSEC, a Novação do Santander ocorre em junho de 2010, não se sabe por que motivo, já que não foi apresentado o Contrato de Cessão de Direitos e Assunção de Obrigações, firmado em 07 de dezembro de 2.007, conforme mencionado nos balanços publicados.

23. Caso fossem entidades distintas, as dívidas seriam repassadas imediatamente assim que se efetivasse a transferência da UNISA para a OSEL, que ocorreu em 05/2008. A única resposta plausível é a continuidade das atividades sob os mesmos controladores, ou seja, a família Afonso, que mais uma vez confirma seu envolvimento ao oferecer seus imóveis denominados Campus II em garantia da dívida primeiro da OSEC, depois da OSEL.

23.1. A mesma resposta pode ser dada para o fato de a Cédula de Crédito Bancário do Santander nº 1039810, com data de celebração e de desembolso em 03/02/2010, tendo como emitente a OSEC (item 21.2.b). Note-se que a celebração e o desembolso ocorreram em 2010, muito após a troca de manutenção, mas mesmo assim a OSEL assume a dívida.

23.2. Os balanços publicados de 2010 da OSEC e da OSEL e os contratos de empréstimo bancário, relacionados no Demonstrativo I, encontram-se no Anexo 13.

Mais especificamente sobre os itens que compõem as exigências quanto ao não cumprimento dos percentuais de contrapartida para a manutenção da isenção o Auditor informa o seguinte:

OSEC

98. Através do TIF nº 5, a entidade foi intimada a elaborar planilha discriminando todos os valores que compõem o total de "Serviços Médicos, com atendimentos gratuitos - ações filantrópicas realizadas no exercício" findo em 31 de dezembro de 2010, item 6.3 das Notas explicativas às demonstrações financeiras; a identificar as contas contábeis segregadas e que foram utilizadas na contabilização da gratuidade, conforme disposto no inciso IV do art. 29 da Lei nº 12.101/2009; a relacionar todos os lançamentos contábeis e identificar as contas de custo e despesa em que tais valores foram contabilizados. Nada foi apresentado. Na contabilidade da OSEC, apresentada no formato excel, não foram identificadas contas de aplicação em gratuidade de forma segregada.

99. Ainda no TIF n/ 5, foi solicitada planilha relacionando todos os lançamentos contábeis referentes aos valores contabilizados nas contas de BANCOS com o histórico "Transf valores OSEL X OSEC" e vice-versa e "Transf valores entre contas OSEC/OSEL" e vice-versa; documentação comprobatória que justifique tais lançamentos (depósitos bancários, transferências bancárias, cheques e outros) e justificativa de cada um dos lançamentos contábeis. A OSEL não se manifestou. Estas movimentações, indicando transferências entre as entidades como se fosse um conta-corrente, foram identificadas durante todo o ano de 2010;

OSEL

100. Através do TIF nº 1 foram solicitados esclarecimentos, justificativas e a documentação comprobatória para a transferência de R\$ 2.700.000,00 da OSEL, para o Complexo de Saúde Dr.Wladimir Arruda - HEWA, pertencente à OSEC. Na AGE de 27/12/2010, este valor foi inicialmente tratado como doação, sendo alterado, na AGE de 29/12/2010, para convênio. A OSEL foi reintimada pelo TRF nº 1 e nada apresentou, mas a OSEC acabou apresentando o "Convênio para Desenvolvimento de Atividades Acadêmicas na Área de Saúde e de Assistência Social", que tinha como objeto a cooperação entre a OSEL e o HEWA, visando o desenvolvimento das atividades acadêmicas da UNISA. Através do TIF nº 3, a OSEL foi intimada a apresentar os documentos referentes à prestação de contas das atividades realizadas no citado convênio, como projeto, público atingido, recursos e profissionais envolvidos, mas não se manifestou. Considerada na OSEL como doação e contabilizada como gasto com assistencialismo, mas depois retificada como convênio para estudantes da UNISA, não foi estornada do gasto com filantropia.

101. Pelo TIF nº 4, a entidade foi intimada a apresentar o Contrato de Cessão de Direitos e Assunção de Obrigações entre a OSEL e a OSEC, firmado em 07/12/2007. Este contrato foi usado como justificativa para a transferência para a OSEL e a baixa na OSEC, no exercício de 2010, dos empréstimos dos Bancos Santander e Bradesco, no valor aproximado de R\$ 33.000.000,00, mas sem ingresso de recursos na OSEL. Tal contrato não foi apresentado. É importante salientar que os empréstimos foram contraídos pela OSEC, que recebeu os recursos oriundos dos empréstimos, e, portanto, devem ter sido firmados antes da transferência da manutenção em 05/2998, mas estranhamente, só em 2010, este passivo foi absorvido pela OSEL.

102. No mesmo TIF, foi solicitada indicação de cada conta de despesa (bolsas PROUNI, bolsas PROUNISA, bolsas assistenciais de 10% a 100%, EDUCRIANÇA, EDUCAFRO e bolsas FASF), no total de R\$ 14.033.850,66, discriminando todos os lançamentos contábeis que compõem cada uma dessas bolsas. Foram apresentados os registros contábeis da conta 41108999 (-) Apuração Filantropia, na qual é apurado o resultado de filantropia com bolsas no último dia do ano. Esta conta já havia sido informada como sendo a conta dos gastos assistenciais da "área de educação", mas os lançamentos nela contabilizados, não discriminavam qual o tipo de bolsa concedida. O mesmo acontecia com as contrapartidas destes registros. Também foi solicitada a relação de todos os beneficiários de bolsas de estudo, com informação do tipo de bolsa concedida, valor e dados do beneficiário, assim como documentos hábeis e idôneos (como análises sócio-econômicas e demais comprovantes), que justificassem a concessão dessas bolsas de estudo. A OSEL não se manifestou.

Sendo assim, sem saber de onde provêm os gastos com cada tipo de bolsa, não há que se falar em "aplicação em gratuidade de forma segregada", pois não há como analisar se os valores atribuídos são coerentes.

103. O TIF nº 6 solicitava a documentação comprobatória que justificasse valores contabilizados nas contas de bancos, referentes a transações bancárias entre a OSEC e a OSEL (apresentavam históricos citando a OSEC), tais como "transferência para OSEC", "recuperação de ch devolvido (OSEC)", "pagto de repasse para polo, pago pela Osec". A OSEL não se manifestou. Estas movimentações, indicando transferências entre as entidades como se fosse um conta-corrente, foram identificadas durante todo o ano de 2010.

104. Assim, em razão da não apresentação da documentação exigida por lei, o contribuinte deixou de fazer prova da satisfação de um dos requisitos legalmente

exigidos e, em consequência disso, deixou de comprovar sua condição de beneficiário da isenção prevista no dispositivo em questão.

As informações acima apresentadas são, portanto, suficientes para sustentar à falta de cumprimento dos requisitos dos incisos IV (...) art. 29 da Lei 12.101.

f) Do descumprimento das obrigações acessórias, em desrespeito ao inciso VII do art. 29 da lei nº 12.101/2010.

Em face da situação narrada o descumprimento das obrigações acessórias decorrem da falta de declaração na GFIP de todos os fatos geradores, bem como pela falta de preparação correta da folha de pagamento contendo todos os fatos geradores dos empregados e contribuintes individuais, como previsto no art. 32 inciso Ii e IV da Lei 8.212/1991.

Com a edição da Lei nº 11.941/2009, que alterou a legislação e acrescentou o artigo 35-A à Lei nº 8.212/1991, a multa no lançamento de ofício passou a ser aplicada, a partir da competência 12/2008, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, nas situações que envolvam a ausência ou inexatidão da declaração com relação aos mesmos fatos.

3) FATO GERADOR - Dos pagamentos a diretores e pessoas ligadas

A impugnante diz que o mero pagamento efetuado a diretores e associados não significa infração, uma vez que tal infração ocorreria somente se este pagamento fosse única e exclusivamente vinculado ao liame associativo, não nascendo do trabalho profissional.

Consta do relatório fiscal que a entidade autuada foi por várias vezes intimada a comprovar a efetiva prestação de serviços por parte das empresas e escritórios de advocacia pertencentes a pessoas da família Afonso ou a ela ligadas. Nada apresentou durante a ação fiscal nem agora, em sede de impugnação. Assim, correto o procedimento da fiscalização em considerar os valores pagos como remuneração das pessoas físicas interessadas e, principalmente, de ter havido desvio de recursos para atividades que não se coadunam com os objetivos sociais da autuada, resultando em descumprimento do inciso I do art. 29 da Lei 12.101 (por conceder vantagens a diretores por meio de empresas de sua propriedade e aplicar seu resultado operacional em atividades não institucionais).

4 - DA QUALIFICAÇÃO E AGRAVAMENTO DA MULTA

Alega o impugnante que não restou caracterizado o evidente intuito de fraude nas ações descritas pelo fisco, mas não traz em sua defesa qualquer documento que comprove ou justifique que a transferência de manutença da UNISA para a OSEL tenha ocorrido em conformidade com o estatuto da OSEC.

Para eximir-se do entendimento da fiscalização de que houve pagamentos a pessoas e empresas sem a comprovação da efetiva prestação dos serviços, bastava que tivesse apresentado contratos idôneos e o resultado do trabalho desempenhado, seja por meio de laudos, relatórios de consultoria ou quaisquer outros elementos de prova.

Contudo, nada foi apresentado durante a ação fiscal nem agora, em sede de impugnação, fatos que permitem o convencimento quanto a uma simulação de despesas e de negociações com a intenção de encobrir os reais beneficiários.

Diante do conjunto de elementos apresentado nos autos tem-se que tais condutas dos responsáveis pela OSEC configuram, em tese, o descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. A transferência de manutença da UNISA (e, portanto, do faturamento da entidade) demonstra a intenção de burlar o Fisco por meio do desfazimento do patrimônio da OSEC, bem como impedir a ocorrência de fato gerador incidente sobre a remuneração dos funcionários da área de ensino (com a transferência formal dos empregados para a OSEL, as bases de incidência das contribuições previdenciárias (remuneração do trabalho) passaram a ser declaradas como se pertencentes a outra entidade, enquanto os serviços permaneceram sendo prestados nos mesmos locais e para o mesmo empregador.

Importante registrar, no caso, o destaque feito pela fiscalização de que, como optante pelo Refis, o valor das parcelas do parcelamento estavam condicionadas ao valor do faturamento mensal da OSEC. A conduta de simulação/dissimulação por parte do contribuinte, conforme detalhado, acabou por mascarar a realidade dos fatos, usando diversos artifícios com o intuito de reduzir os valores das contribuições previdenciárias devidas. Os reais beneficiários (controladores da OSEC e da OSEL) usaram as artimanhas mencionadas tanto para evitar o pagamento de tributo quanto para impedir a Fazenda Nacional de receber pagamento de dívida anterior e para esconder os reais beneficiários da OSEC/UNISA. Também, ao declarar em GFIP o FPAS 639, se verifica a intenção dolosa do contribuinte de impedir ou retardar o conhecimento por parte do fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Por estas razões, não restam dúvidas da ocorrência de evidente intuito de fraude conforme definido nos artigos 71 a 73 da Lei n.º 4.502/1964, o que fundamenta a aplicação da regra de decadência contida no art. 173 do CTN e a qualificação (duplicação) da multa de ofício no patamar de 150% (75% x 2).

Correto também o agravamento da multa em mais 50% com fundamento no art. 44, §2º, inciso II, da Lei 9.430/1996 que diz:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007

...

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991;" (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

A majoração da multa de ofício em metade pela falta de apresentação de arquivos digitais, à vista do dispositivo legal acima transcrito, impõe a obrigatoriedade do sujeito passivo, que utilizar sistema eletrônico de processamento de dados e, intimado a apresentar as informações em meio digital, de fazê-lo no prazo estabelecido para a apresentação, conforme previsto no artigo 11, parágrafos 3º e 4º da Lei n.º 8.218/1991, na redação da MP n.º 2.158/2001:

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2158-35, de 2001)

(...)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados. (Incluído pela Medida Provisória n.º 2158-35, de 2001)

§ 4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal. (Incluído pela Medida Provisória n.º 2158-35, de 2001)

Assim, além do recolhimento das contribuições previdenciárias (obrigação principal), os contribuintes estão sujeitos à satisfação de obrigações acessórias e a prática omissiva caracterizada pelo não atendimento da solicitação, por si só, de acordo com a lei, enseja a aplicação da penalidade.

No caso, conforme indicado no item 1.1 e 1.2, letra J, constante de fls. 11.122/11.124, tanto a OSEC como a OSEL deixaram de apresentar vários arquivos digitais solicitados pela fiscalização.

5. CONFISCO

No que tange às penalidades aplicadas, é de se ressaltar que, nos termos do art. 142 e parágrafo único do CTN, a constituição do crédito tributário pelo lançamento é atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Desse modo, na lavratura dos autos de infração, não é lícito ao agente público, discricionariamente, furtar-se de aplicar a lei vigente ao quantificar o montante do crédito tributário exigível de ofício, inclusive no tocante à penalidade cabível.

6. DA INAPLICABILIDADE DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Os impugnantes aludem que os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada.

O art. 161 do CTN, quando dispõe acerca da incidência de juros de mora sobre o crédito tributário não pago no vencimento, estipula que são devidos, seja qual for o motivo determinante do inadimplemento, sem prejuízo das penalidades cabíveis, *in verbis*:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Assim, com relação aos juros de mora, os valores que não foram pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de juros de mora atinentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do mês seguinte ao do vencimento até o mês anterior ao do pagamento, bem como de um por cento relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado, a teor dos artigos 5º, § 3º, e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996. Tais dispositivos são aplicáveis às contribuições previdenciárias, por força da dicção do artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, *in verbis*:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

É bem verdade que a multa de ofício não está inserida no conceito de tributo, consoante o disposto no art. 3º do CTN:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

No entanto, o § 1º do art. 113 do mesmo diploma legal, reconhece que a multa de ofício tem natureza de obrigação tributária:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(...)

Já o artigo 139 do CTN estabelece que o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação principal:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

A teor das disposições contidas nos artigos 113, § 1º, e 139, acima transcritos, forçoso entender que a penalidade pecuniária, a despeito de não ser tributo, faz parte do crédito tributário e, por conseguinte, deve receber o tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário. Em outras palavras, aplica-se à multa de ofício o mesmo regime jurídico previsto para a cobrança do tributo.

A partir das disposições legais acima, tem-se em conta que, em que pese a interpretação contrária pretendida pelos Impugnantes, a multa de ofício é "*débito para com a União decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal*", configurando-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

7. DOS SUJEITOS PASSIVOS SOLIDÁRIOS

Neste item doravante serão tratadas conjuntamente as sustentações da responsabilidade solidária de Darci Gomes do Nascimento; Milton Gressler, Milton Soldano Afonso Neide Carvalho da Silva Afonso Arthur Marcien de Souza, Paulo Cesar Carvalho da Silva Afonso, e Carlos Carvalho da Silva Afonso e da OSEL.

Diante dos fatos narrados no Relatório Fiscal, é inconteste que a transferência de manutenção da UNISA foi formalizada de forma dissimulada, uma vez que o desenvolvimento das atividades da UNISA não passou a ser operacionalizado separadamente, não houve distinção com relação à administração, ao corpo de funcionários, às instalações e as despesas, portanto as pessoas envolvidas nesta negociação irregular devem responder solidariamente por esta dívida. Com relação aos responsáveis solidários o CTN disciplina:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

...

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Todos os impugnantes nas impugnações asseveram que a Fiscalização narra fatos ocorridos em datas muito anteriores ao débito previdenciário ora autuado, contudo, embora tenha sido necessário narrar os fatos ao longo de anos anteriores ao período do lançamento as situações repercutem neste período - 01/2010 a 12/2010 - haja vista que toda a estrutura montada ao longo dos anos, tem funcionamento efetivo no ano de 2010, bem como todos os fatos geradores decorrem de remunerações pagas neste ano, assim como foram apurados nos anos anteriores, eis que a entidade mantém a mesma conduta com relação à sua forma de atuação e continua apresentando GFIP no código FPAS como isenta.

Não paira dúvida que os fatos narrados pela autoridade fiscal servem para demonstrar que o Sr. Milton Afonso, seus familiares e todos as pessoas a eles ligados, indicados como sujeitos passivos solidários, são de longa data os detentores de poder de

decisão não só na OSEC como nas demais entidades e associações de que participam, trocando associados, diretoria ou administração, sempre entre as mesmas pessoas, sejam os Afonso ou pessoas de sua confiança. Impossível dizer que tudo se deu fortuitamente. Apenas aquelas pessoas representaram as pessoas jurídicas, seja de direito, na época em que apareciam nos estatutos com diretores/associados, seja de fato, posto que mesmo inexistindo um documento delegando poderes de representação, exerceram funções de diretoria ou representaram efetivamente a OSEC nas negociações.

Dentre os princípios que norteiam o processo administrativo tributário, encontra-se o da verdade material, de acordo com o qual a realidade fática deve prevalecer sobre a realidade formal. Trata-se de via de mão dupla, que tanto se aplica ao contribuinte quanto ao Fisco ao apreciar os fatos narrados e expostos no âmbito do processo administrativo fiscal, devendo sempre prevalecer a realidade quando se trata de verificar a ocorrência dos fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Assim ensina a doutrina de Lídia Maria Lopes Ribas:

"O princípio da verdade material ou verdade real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante às provas, desde que obtidas por meios lícitos, a Administração detém a liberdade plena de produzi-las." (in, Processo Administrativo Tributário. São Paulo: Malheiros editores, 2000, p. 40/41)

As associações criadas têm intrínseca relação, podendo-se afirmar que os membros da família Afonso detinham poder decisório para arquitetar e executar as ações descritas pela fiscalização e que levaram à conclusão de serem eles os **responsáveis de fato** por tais ações.

A prova concreta de que o Sr. Milton Soldani Afonso e seus filhos Paulo César Carvalho da Silva Afonso, Carlos Carvalho da Silva Afonso e Neide Carvalho da Silva Afonso foram beneficiados com a confusão patrimonial envolvendo a OSEC, a AP Areal Participações e a OSEL, foi a transferência dos imóveis onde funcionam os campus II e III da UNISA para a empresa com fins lucrativos AP Areal Participações, cujos únicos sócios eram justamente aquelas quatro pessoas físicas.

A fiscalização concluiu ter havido simulação na venda destes imóveis, pois sua aquisição pela OSEC não foi sequer registrada no cartório de imóveis, constando no registro de imóveis que teriam sido adquiridos pela AP Areal Participações, em 2006 diretamente dos antigos proprietários. Esta manobra foi utilizada para "transferir" os imóveis que eram da OSEC para a empresa com fins lucrativos pertencente à família Afonso. Estes mesmos imóveis, que passaram a ser alugados à OSEC, passaram também a produzir rendimentos à AP Areal Participações (e a seus sócios), restando patente que a OSEC usou este artifício para distribuir àquela época parte de seu patrimônio e de seus resultados em prol destas pessoas, as reais interessadas na negociação, situação esta refletida em 2010, haja vista a conduta da entidade em manter a declaração de isenta, sem cumprir os requisitos previstos da Lei 12.101/2009, como demonstrado na presente ação fiscal.

Todo o conjunto probatório apresentado pela fiscalização confirma o interesse e envolvimento de Milton Soldani Afonso e seus filhos Paulo César Carvalho da Silva Afonso, Carlos Carvalho da Silva Afonso e Neide Carvalho da Silva Afonso bem como de Darci Gomes do Nascimento, Sidney Storch Dutra e Arthur Marcien de Souza na simulação de transferência de manutenção da UNISA e na percepção de remuneração por serviços não comprovadamente prestados, pois todos se beneficiariam com a negociação e com os pagamentos de serviços, realizados às empresas com fins lucrativos das quais eram sócios, sem que tenha restado comprovada a efetiva prestação de serviços.

Dúvidas não há de que os diretores, gerentes e representantes da OSEC e da OSEL praticaram ato ilícito doloso, pois a transferência de manutenção formalizada em 2008 foi exercida com excesso de poderes e infringiram os estatutos sociais - uma vez que não havia autorização prévia pela Assembléia Geral para a realização da negociação, condição prevista no artigo 15 e no parágrafo segundo do artigo 20 do Estatuto para validar as ações da diretoria - a aprovação da cessão de manutenção somente foi submetida à Assembléia Geral depois de concretizada, na AGE de 15/07/2009.

Os impugnantes alegam ser despropositada a afirmativa da fiscalização de inexistir justificativas de ordem econômica para a transferência de manutenção já que se tratam de entidades do terceiro setor. De fato, não deveria haver propósito econômico nas negociações entre entidades do terceiro setor, já que ambas não teriam finalidade de lucro e, portanto, o propósito da negociação deveria se pautar em motivação social, com maior proveito para seus assistidos. Não foi o que se verificou na situação sob exame, pois com a efetivação da transferência de manutenção, a OSEC ficou em muito defasada com relação às suas receitas, os empregados e demais trabalhadores passaram a ser declarados nas GFIP da OSEL, aproveitando-se da isenção das contribuições previdenciárias patronais que esta detinha e não consta dos autos que os assistidos (estudantes) tenham obtido qualquer proveito com esta "transferência" (por exemplo redução de mensalidades e/ou aumento o número de bolsistas).

A responsabilização individualizada de cada sujeito passivo solidário se encontra abundantemente explicitada no Relatório Fiscal.

Para o **Sr. Milton Soldani Afonso** depreende-se que desde a fundação da OSEC (e de todas as demais associações criadas e interligadas ao longo do tempo) esteve à frente dos negócios, das decisões e dos riscos inerentes. Formalmente, retirou-se das entidades, passando suas quotas a seus familiares e pessoas de sua inteira confiança, mas de fato, dirigiu a Entidade e na mídia é reconhecido, como o representante maior da Universidade de Santo Amaro - UNISA (da qual afirmou ser proprietário em depoimento gravado nas redes sociais). Seu sucessor no comando geral das entidades foi o filho Paulo Cesar Carvalho Silva Afonso.

A **Sra. Neide Carvalho da Silva Afonso** - foi Diretora Vice-Presidente da APREP de 2005 a 12/2007, sócia administradora da PROVECT de 09/2005 a 12/2014 (empresa que foi associada à OSEC de 1997 a 2005), integra o quadro societário da AP Areal Participações, empresa beneficiada com o recebimento de aluguéis pagos pela OSEC e esteve de fato vinculada à administração das operações da OSEC, como membro da família Afonso.

O **Sr. Carlos Carvalho da Silva Afonso** - a APREP, fundada em 1999 e associada da OSEC desde 2005, em 27/12/2007 tinha como únicos associados o Sr. Carlos Carvalho da Silva Afonso (então Diretor Presidente e Diretor Vice-Presidente) e o Sr. Sidney Storch Dutra, cabendo ressaltar que o estatuto da APREP prevê que "*a gerência e a administração da associação compete a uma diretoria de dois membros, designados Diretor Presidente e Diretor Vice-Presidente.*", mas, no caso, os dois membros restaram concentrados na mesma pessoa! O Sr. Carlos, como representante da APREP participou das tomadas de decisão da OSEC seja com relação às negociações envolvendo a simulação da transferência de manutenção da UNISA para a OSEL (desconsiderada pela fiscalização e por consequência retornando a folha de salários da UNISA integralmente para a OSEC), seja com relação aos demais fatos que configuram descumprimento dos requisitos exigidos em lei para o direito à isenção das contribuições previdenciárias, descabendo o argumento de que não poderia ser responsabilizado por ser terceiro não vinculado ao pressuposto fático da hipótese de incidência das contribuições previdenciárias.

A **Sra DARCI**, no ano de 2010, figura na OSEL como associada (8 dotações) com poder de voto e diretora presidente e Reitora da UNISA, participou juntamente com o sr. Milton Gressler, da transferência de manutenção da UNISA para a OSEL, percebeu no ano de 2010, conforme planilha de fls. 11072/11073 remuneração da OSEC por serviços que não restaram comprovados, por meio das empresas GEASC -

Auditoria, Assessoria e Serviços Contábeis Ltda e GEASC - Gestão Empresarial, Assessoria, Serviços e Consultoria Ltda. Recebeu o Colégio UNISA gratuitamente.

Sobre a transferência gratuita do colégio UNISA o Auditor registra o seguinte:

... Em 26/02/10, foi feito aditamento em razão da abertura definitiva do cadastro CNPJ do contribuinte, onde consta, inclusive, a Sra. Darci e o Sr. Milton, respectivamente, como sócia-administradora e sócio desde a data de abertura. Em 26/07/2010, a AGE OSEC, ratifica a decisão da diretoria de firmar o citado Instrumento de Cessão de Direitos e Obrigações;

15.5.2. Ressalte-se que, no instrumento de cessão de direitos e obrigações do Colégio UNISA, não foi identificada cláusula que mencionasse valores pagos ou a pagar pelo CEU. Com isso se conclui que, ou o CEU recebeu gratuitamente o Colégio UNISA, que estava em pleno funcionamento, com cerca de 800 alunos e mais de 60 professores, conforme declarado na GFIP de 08/2010, quando o Colégio foi transferido para o CEU - Centro Educacional UNISA, como forma de alguma prestação de serviço à família Afonso; ou a Sra. Darci e o Sr. Milton figuram como representantes do colégio UNISA, na tentativa de desvinculá-lo da família Afonso, assim como ocorreu na OSEL;

O Sr. Sidney aparece em 2010 como Diretor Presidente da OSEC e associado da APREP. Participou de todos os atos relativos à transferência de manutenção da UNISA para a OSEL à cessão gratuita das marcas TV UNISA, UNISA DIGITAL e UNISA para a OSEL e à cessão gratuita do Colégio UNISA para Darci Gomes do Nascimento e Milton Gressler. Proporcionou desvio de recursos da OSEC para a família Afonso, por meio da APROAVES, entidade de fachada, constituída, na realidade, pela fazenda de propriedade do Sr. Milton Soldani Afonso, no município de Areal, Rio de Janeiro.

O Sr. Milton Gressier no ano de 2010, aparece como Associado majoritário (30dotações) com poder de voto na OSEL, no cargo de diretor financeiro da OSEL, assina as Atas da AGE e o Balanço Patrimonial de 2010 publicado, participou da troca de manutenção da UNISA, como representante da OSEC, antes mesmo da autorização dada pelo MEC, também foi responsável pela simulação da doação ao Complexo de Saúde Dr. Wladimir Arruda - Hewa, pertencente à OSEC que teve como objetivo simular o aumento do gasto com filantropia e, assim, atingir o percentual necessário para obter a renovação do CEBAS -Certificação das entidades beneficentes de assistência social, documento primordial para usufruir a isenção previdenciária. Recebeu o Colégio UNISA gratuitamente.

O referido senhor participa das atividades da família, figurando nos sistemas da RFB, além da OSEL, como sócio administrador da Afonso & Advogados Associados, junto com sua filha Stephanie Gressler Afonso e seu genro Paulo Cesar Carvalho da Silva Afonso. De acordo com informações obtidas nos sistemas informatizados da RFB -DIRF ano-calendário 1999 a 2014, recebeu remuneração da Afonso & Advogados Associados, Global Administração e Participações Ltda e HSL e Participações, todas empresas ligadas à família Afonso (vide planilha de fls. 11075).

O Sr. Arthur Marcien de Souza, assumiu os cargos de Diretor Presidente e Diretor Vice-Presidente da APREP a partir de 18/08/2008 até 2011, cargos estes até então exercidos por Carlos Carvalho da Silva Afonso. Em 2010 aparece como Assessor de Extensão, Produtos e Parceria na Diretoria da UNISA.

De todo o exposto, vê-se que as pessoas que tiveram interesse comum na simulação de transferência de manutenção e nos pagamentos efetuados por serviços não comprovadamente realizados - situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal autuada, são o Sr. Milton Soldani Afonso, seus filhos Paulo César Carvalho da Silva Afonso, Carlos Carvalho da Silva Afonso, Neide Carvalho da Silva Afonso, a Sra. Darci Gomes do Nascimento, o Sr. Sidney Storch Dutra e o Sr. Arthur Marcien de Souza, respondendo solidariamente pelo crédito tributário lançado nos termos do inciso I do art. 124 do CTN. Estas mesmas pessoas, **representantes de fato da OSEC**, agiram propositadamente com excesso de poderes e infringiram os estatutos da entidade respondendo solidariamente pelo crédito tributário lançado nos termos descritos no inciso III do art. 135 do CTN.

Há que se considerar que os fatos se sobrepõem aos documentos ou à aparência dada à situação, de modo que na aplicação do art. 135, III, do CTN, devem ser identificados os efetivos dirigentes ou representantes da pessoa jurídica que agiram com excesso de poderes ou infração aos estatutos.

Com relação a OSEL, depois de toda a narrativa apresentada nos autos, é incontestado que tal entidade integra um grupo econômico de fato, controlado pela família Afonso. Por esse motivo, restou caracterizada a sujeição passiva solidária, nos termos do art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/1966, combinado com art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91.

Assim, por todo o exposto, encaminho o voto no sentido de se julgar improcedentes as impugnações apresentadas pelo contribuinte e pelos responsáveis solidários, mantendo o crédito tributário lançado e a sujeição passiva solidária de Milton Soldani Afonso, Paulo César Carvalho da Silva Afonso, Neide Carvalho da Silva Afonso, Carlos Carvalho da Silva Afonso, Darci Gomes do Nascimento, Sidney Storch Dutra, Arthur Marcien de Souza e da entidade Obras Sociais e Educacionais de Luz - OSEL.

Importante compreender que mesmo no caso de a entidade ser portadora da certificação de entidade beneficente de assistência social não há um direito adquirido ou um direito absoluto e intocável ao reconhecimento incontestável da condição imune. Também, não se pode afirmar que a coisa julgada de mandado de segurança estabeleça condição definitiva e não fiscalizável de condição imune. Fatos específicos, constatações e verificações fiscais concretas e observáveis podem fundamentar lançamento fiscal e é a hipótese dos autos com contexto fático e probatório próprios. A certificação cria uma presunção relativa; jamais uma presunção absoluta. O benefício e o reconhecimento da condição imune são sempre condicionados ao cumprimento e atendimento, a todo tempo, das condições necessárias e impostas.

Por isso, as alegadas decisões judiciais, inclusive no contexto trazido nas petições avulsas, não infirmam o lançamento dos autos, o qual contém base fática própria para infirmar a presunção relativa de certificação, inexistindo o direito adquirido ou o direito absoluto a imunidade. As condições fáticas detalhadas no relatório fiscal autorizam o lançamento e a análise com *distinguish* das decisões judiciais, de modo que elas não são violadas.

No caso concreto, ainda que tenha ao longo do tempo ocorrido reconhecimentos de inconstitucionalidades sobre a regência da disciplina da imunidade das entidades beneficentes de assistência social por lei ordinária (*querelas quanto ao art. 55 da Lei 8.212, Lei 12.101 etc.*), a entidade do caso concreto, conforme se observa, não atendeu plenamente aos requisitos do próprio art. 14 do CTN e este, antes da Lei Complementar 187, sempre esteve regente em primeira medida como vetor regulamentar da condição imune.

Ora, ainda que se alegue que a fiscalização se excedeu e exigiu requisitos que não mais seriam adequados após debates de constitucionalidade (*como, por exemplo, mínimo de gratuidade a ser concedido exigido em lei ordinária*), vê-se que, noutra vértice, a fiscalização apontou outros requisitos que se mantêm corretos, eficazes e válidos para afastar a condição imune, tais como, o descumprimento de obrigações acessórias, inexistência de regularidade fiscal em dado período, a não escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão, a não distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, e a aplicação integral dos seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais. Ademais, foi demonstrado pela fiscalização atos simulatórios com participação de interpostas pessoas qualificando, inclusive, a autuação, tudo demonstrado e comprovado com farta documentação. É nestes pontos que convirjo com o

lançamento e a transcrição do relatório e voto da primeira instância bem detalham e esmiúçam as constatações fiscais, as quais se demonstram e estão provadas com todo o suporte documental colacionado ao processo.

Aliás, quanto as obrigações acessórias, ou quanto a outros requisitos apontados pela fiscalização como necessários, tais como, a regularidade fiscal, trata-se de um consectário lógico do art. 14 do CTN, sendo tema constitucional e reconhecido pelo STF nas razões de decidir da ADI 4.480⁹, conforme pode se verificar em transcrição de voto de Sua Excelência Ministro Gilmar Mendes que expus inauguralmente em considerações introdutórias.

Importa ainda reiterar que a certificação, que gera uma presunção relativa, não impossibilita que a Administração Tributária aponte, motivadamente (*como o fez e se demonstra com as provas colacionadas*), o descumprimento de condições do art. 14 do CTN que geram a descaracterização da condição de entidade imune de assistência social para afastar a presunção da certificação.

Observe-se, ainda, que em relação a supervisão do Ministério da Saúde, claramente, pelo parecer juntado, ela não se debruçou sobre os fatos analisados nestes autos e com as provas que nele se contém. Aliás, a despeito de considerar tais documentos, por entender ser possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de impugnação quando guardem relação com a lide e sirvam apenas para robustecer tese que já tenha sido apresentada e/ou que se verifiquem as hipóteses das alíneas do § 4.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, eles não se mostram aptos a controverter os relatórios fiscais produzidos substanciados em fatos e provas concretamente não apreciados pelo Ministério. Tais documentos são conhecidos por se tratar de documentos posteriores mais recentes, porém não socorrem o recorrente.

Observe, também, que a entidade atuava especialmente na área de Saúde (CNAE 86.90.9-99), de modo que o seu CEBAS para atuação na área de Educação, na forma da Resolução n.º 7 CNAS (período 2007 a 2010), não lhe socorre, seja porque não havia CEBAS para atuação na área de saúde em 2010, seja porque, ainda que detivesse CEBAS, restou demonstrado que os requisitos para manutenção da condição imune foram desatendidos não havendo direito adquirido a regime tributário de imunidade, sendo a fiscalização contínua, assim como o é o dever de se manter atendendo as normas necessárias a classificação como entidade beneficente de assistência social da área de sua respectiva atuação. Quanto ao CEBAS da área de atuação em saúde deferido apenas em 2016 (para o período 27/04/2010 a 26/04/2015), que se refere a protocolo em 2009, concedido na forma da Portaria n.º 1.031, de 25/08/2016, claramente, pela documentação da supervisão, não se analisou a documentação e alegações das constatações postas nestes autos, restando demonstrado, neste caderno processual, o descumprimento dos requisitos para se manter classificada, para fins fiscais, como entidade beneficente de assistência social, no período atuado. Eventual correção da falta em momento futuro, se atualmente estiver a atender a legislação de regência, não socorre ao período analisado da atuação em vergasta.

De mais a mais, para reforçar a questão da solidariedade acresço e identifico, a partir das provas dos autos, o seguinte:

⁹ Colhe-se do voto de Sua Excelência o Min. Gilmar Mendes na ADI 4.480: "... reitero que só deverão ser considerados inconstitucionais na hipótese de estabelecerem condições inovadoras, não previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional, ou que dela não puderem ser identificadas como consequências lógicas".

- Em relação a formação do grupo econômico de fato intitulado de “Família Afonso”

Entendo por acertada a autuação da fiscalização. Explico.

A respeito do tema *grupo econômico* e sua vinculação à responsabilização solidária no âmbito tributário, importante dizer que a responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou. A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. O grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, o que demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade; esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados. Eles realizam atos jurídicos complexos que não são condizentes e o objetivo é a supressão ou a redução do tributo que seria devido na operação real.

Nesse contexto, a fiscalização foi minuciosa em relatar a construção do grupo econômico de fato, majoritariamente integrado pelos membros da “Família Afonso”, mas também integrado pelas interpostas pessoas que assumiram o *front* das transações simuladas (e ilícitas) que geraram a confusão patrimonial entre as contribuintes (OSEC e OSEL, tratadas pela Administração Tributária como uma só entidade) e as empresas direta ou indiretamente relacionadas à “Família Afonso”. A coordenação da “Família Afonso” foi bem definida pela autoridade lançadora como sendo pela figura do Sr. Milton Soldani Afonso, responsável pela coordenação da complexa cadeia de negócios jurídicos simulados entre os membros do grupo (tanto pessoas físicas, como as jurídicas) no afã de viabilizar um planejamento tributário abusivo visando, dentro de um escopo de suposta imunidade, com a desoneração do pagamento das contribuições discutidas neste processo, também remunerar partes relacionadas.

A partir desse ilícito – o planejamento tributário abusivo – a fiscalização procedeu a delimitação do protagonismo dos responsáveis solidários alcançados pelo lançamento tributário realizado com base nos incisos I do art. 124 e III do art. 135 do CTN, combinado com o inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91. Os próprios dirigentes violaram estatutos, aqui imprimindo a força do inciso III do art. 135 do CTN.

Especificamente em relação aos devedores solidários, em comum, todos eles argumentam, de forma preliminar, que a autuada OSEC fazia jus a imunidade tributária na época dos fatos geradores da autuação. Defendem, ainda, decadência à luz do § 4º do art. 150 do CTN. Estes temas já foram rechaçados na análise anterior. Quanto ao mérito, cada recorrente defende que a fiscalização não foi capaz de comprovar a prática de atos capazes de atrair a responsabilização solidária prevista no CTN. A matéria também já foi tratada. Frise-se que os recursos são, todos eles, virtualmente idênticos.

Dada a comunhão dos argumentos e para reforçar a análise resumida dos responsáveis, passo a fazer uma síntese da apreciação meritória quanto aos solidários.

- Em relação ao responsável solidário Milton Soldani Afonso:

No mérito, entendo não assistir razão ao recorrente.

Isso porque a partir do trabalho realizado pela fiscalização, o Sr. Milton Soldani Afonso se apresentava como responsável diretivo pelos negócios da contribuinte OSEC, tomando decisões diretas e assumindo os ônus e bônus delas decorrentes. Apesar de ter se retirado formalmente da entidade, com amparo no princípio da verdade material, entendo que a fiscalização logrou êxito em demonstrar que o responsável solidário manteve o controle indireto sobre suas quotas através da utilização interposta de seus familiares (notadamente o seu principal sucessor, Paulo Cesar Carvalho Silva Afonso, que é seu filho) e pessoas de sua confiança, apresentando-se, perante a sociedade, como dirigente da OSEC e maior representante da UNISA.

Aliás, como resumidamente posto no termos de sujeição passiva solidária foi o responsável pela a transferência de manutenção da UNISA para a OSEL, “incorporação às avessas”, com a OSEC “absorvendo” a OSEL, que foi usada simplesmente por causa da isenção de que era detentora; pela simulação da venda dos imóveis da OSEC (Campi II e III da UNISA) para outra empresa de sua família, a AP Areal; pelo desvio de recursos da OSEC para sua família, por meio da APROAVES, associação de fachada correspondente à fazenda pertencente à família Afonso no município de Areal, Rio de Janeiro, além de outras operações com o intuito de “esvaziar” o patrimônio da OSEC e remunerar membros de sua família e colaboradores de confiança. A descrição das condutas que deram causa à responsabilidade solidária encontra-se detalhadamente relatada em todo o Relatório Fiscal que acompanha os Autos de Infração, e resumido no tópico “G – DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA”.

De seu turno, o recorrente simplesmente expôs argumentos genéricos gravitando sobre a incidência do inciso III do art. 135 do CTN, sem, todavia, infirmar o trabalho de levantamento de indicadores materiais de atuação fraudulenta, pautada em excesso de poder ou desvio de finalidade e, em última instância, de infração à lei, na medida em que ficou bem demonstrado a atuação do recorrente no contexto do planejamento tributário abusivo realizado pela “Família Afonso” através da OSEC e da OSEL.

- Em relação ao responsável solidária Neide Carvalho da Silva Afonso:

No mérito, entendo não assistir razão a recorrente.

Segundo se extrai do relatório fiscal, é possível aferir a vinculação da parte ao ilícito que funciona como mola motora de toda a ação fiscalizatória (o planejamento tributário abusivo através das contribuintes OSEC e OSEL). Do levantamento feito pela fiscalização, a Sra. Neide Carvalho foi Diretora Vice-Presidente da APREP de 2005 até dezembro de 2007, sócia administradora da PROVECT de setembro de 2005 até dezembro de 2014, sendo importante destacar que a PROVECT foi associada à OSEC de 1997 a 2005. A Sra. Neide Carvalho também integra o quadro societário da AP Areal Participações, sociedade empresária que foi beneficiada pela dilapidação patrimonial da OSEC, tendo percebido o pagamento de aluguéis pagos pela entidade como forma de reembolsar o “preço” pago pela compra e venda do ativo imobilizado da contribuinte, decorrendo, desse aspecto, o interesse comum da Sra. Neide no ato ilícito (planejamento abusivo) realizado através das contribuintes OSEC e OSEL.

De seu turno, a recorrente, simplesmente expôs argumentos genéricos gravitando sobre a incidência do inciso III do art. 135 do CTN, sem, todavia, infirmar o trabalho de levantamento de indicadores materiais de atuação fraudulenta, pautada em excesso de poder ou desvio de finalidade e, em última instância, de infração à lei, na medida em que ficou bem demonstrado a atuação da recorrente no contexto do planejamento tributário abusivo realizado pela “Família Afonso” através da OSEC e da OSEL.

- Em relação ao responsável solidário Carlos Carvalho da Silva Afonso:

No mérito, entendo não assistir razão ao recorrente.

Com efeito, o responsável solidário atuou diretamente na organização dos negócios jurídicos simulados que compuseram a arquitetura do planejamento tributário abusivo realizado pela “Família Afonso” através das contribuintes OSEC e OSEL visando a desoneração da folha de pagamentos a partir da isenção das contribuições previdenciárias patronais. Sua atuação se deu através da APREP, entidade associada da OSEC desde 2005. Na condição de Diretor da APREP, o Sr. Carlos Carvalho participou diretamente das negociações envolvendo a transferência simulada da manutenção da UNISA para a OSEL, ou seja, possuiu liame direto com o ato fraudulento cometido.

De seu turno, o recorrente simplesmente expôs argumentos genéricos gravitando sobre a incidência do inciso III do art. 135 do CTN, sem, todavia, infirmar o trabalho de levantamento de indicadores materiais de atuação fraudulenta, pautada em excesso de poder ou desvio de finalidade e, em última instância, de infração à lei, na medida em que ficou bem demonstrado a atuação do recorrente no contexto do planejamento tributário abusivo realizado pela “Família Afonso” através da OSEC e da OSEL.

- Em relação à responsável solidária Darci Gomes do Nascimento:

No mérito, entendo não assistir razão a recorrente.

A partir do extenso trabalho de apuração conduzido pela fiscalização, verifica-se que a responsável solidária em questão se subsume adequadamente ao inciso III do art. 135 do CTN, haja vista que, em 2010, figurava na OSEL como associada, possuindo 8 dotações e tendo poder de voto, além de ser diretora e Reitora da UNISA. Nessa condição, esteve a frente da principal transação da arquitetura do planejamento tributário abusivo realizado entre as contribuintes OSEC e OSEL, qual seja, a assinatura do Contrato de Cessão de Direitos e Assunção de Obrigações relativas a Troca de Manutenção da Universidade Santo Amaro – UNISA, haja vista que, ao lado do Sr. Milton Gressler (sogro de Paulo César Carvalho Silva Afonso, que é filho e principal sucessor do líder da “Família Afonso”, Milton Soldani Afonso), representou a OSEL na transação sem ter, na condição de associada, poderes de representação legal e estatutária da entidade OSEL.

De seu turno, a recorrente simplesmente expôs argumentos genéricos gravitando sobre a incidência do inciso III do art. 135 do CTN, sem, todavia, infirmar o trabalho de levantamento de indicadores materiais de atuação fraudulenta, pautada em excesso de poder ou desvio de finalidade e, em última instância, de infração à lei, na medida em que ficou bem demonstrado a atuação da recorrente no contexto do planejamento tributário abusivo realizado pela “Família Afonso” através da OSEC e da OSEL.

- Em relação ao responsável solidário Sidney Storch Dutra:

Em relação a esse recorrente, seu recurso não foi admitido. Todavia, em *obiter dictum* nestes autos e considerando que nos outros processos não ocorreu a preclusão, pondero que não assiste razão ao recorrente.

Ora, segundo a convicção desenvolvida a partir da análise dos elementos probatórios lançados no processo, o responsável solidário em questão igualmente se subsume ao inciso III do art. 135 do CTN, já que participou das transações que permitiram a transferência da manutenção da UNISA para a OSEL. Sua atuação nesses atos se deu como presidente e associado da OSEC, anterior entidade mantenedora da UNISA. Sua participação decorre do protagonismo vinculado à própria transação fraudulenta que serve como peça-chave da arquitetura que compôs

o planejamento tributário abusivo, o qual teve por única finalidade a desoneração da folha de pagamento da UNISA, cujos efeitos se prorrogaram no tempo, alcançando os fatos geradores que motivaram os lançamentos discutidos nestes autos. Demais disso, o mencionado responsável solidário é integrante do grupo econômico de fato (“Família Afonso”), servindo como interposta pessoa do grupo na APROAVES (associação da qual é ex-presidente, uma entidade de fachada e sem efetivo propósito econômico ou associativo), ocasião em que agiu em favorecimento do grupo familiar ao permitir os desvios de recursos da OSEC e da OSEL por meio de convênios acadêmicos simulados com essas instituições.

De seu turno, o recorrente, como foi a praxe dos devedores solidários que recorreram da decisão da DRJ, se limitou a expor argumentos genéricos acerca da incidência do inciso III do art. 135 do CTN, sem, todavia, infirmar o trabalho de levantamento de indicadores materiais de atuação fraudulenta, pautada em excesso de poder ou desvio de finalidade e, em última instância, de infração à lei, na medida em que ficou bem demonstrado a atuação do recorrente no contexto do planejamento tributário abusivo realizado pela “Família Afonso” através da OSEC e da OSEL.

- Em relação ao responsável solidário Milton Gressler:

No mérito, entendo não assistir razão ao recorrente.

A exemplo da Sra. Darci Gomes do Nascimento, o responsável solidário em questão igualmente se subsume no inciso III do art. 135 do CTN. O Sr. Milton Gressler esteve na condição de associado majoritário com poder de voto na OSEL, possuindo, naquela ocasião (2010), 30 dotações. Paralelamente, também ocupava a função de Diretor Financeiro da OSEL. Do ponto de vista de fato, representava igualmente a OSEC perante os antigos associados da OSEL. Ao lado da Sra. Darci Gomes do Nascimento, o Sr. Milton Gressler foi também protagonista na assinatura do Contrato de Cessão de Direitos e Assunção de Obrigações relativas a Troca de Manutenção da Universidade Santo Amaro – UNISA representando a OSEL na transação sem ter, na condição de associado, poderes de representação legal e estatutária da entidade, que, a época, tinha como Diretor Presidente o Don Antônio Carlos Félix, bispo da Diocese de Luz.

De seu turno, mais uma vez se limitou o recorrente a expor argumentação genérica sobre a incidência do inciso III do art. 135 do CTN, a qual não é capaz de infirmar o trabalho de levantamento de indicadores materiais de atuação fraudulenta, pautada em excesso de poder ou desvio de finalidade e, em última instância, de infração à lei, na medida em que ficou bem demonstrado a atuação do recorrente no contexto do planejamento tributário abusivo realizado pela “Família Afonso” através da OSEC e da OSEL.

- Em relação ao responsável solidário Arthur Marcien de Souza:

No mérito, entendo não assistir razão ao recorrente.

Em relação ao responsável acima destacado, tem-se, também, a incidência do inciso III do art. 135 do CTN. Com efeito, na condição de Diretor Presidente e Diretor Vice-Presidente da APREP, entidade associada da OSEC desde 2005, atuou ao lado do Sr. Sidney Storch, em excesso de poderes e desvio de finalidade, para transferir a manutenção da UNISA para a OSEL, fato que, como já amplamente destacado neste voto, serve como principal elemento constitutivo do planejamento tributário abusivo realizado pela “Família Afonso” através das entidades OSEC e OSEL, cuja finalidade foi unicamente aproveitar a desoneração da folha de pagamentos da UNISA, agora na OSEL, e, em paralelo, esvaziar o patrimônio da OSEC sem prejuízo da manutenção das atividades acadêmicas da universidade.

A exemplo dos devedores solidários que lhe antecederam neste voto, mais uma vez o recorrente se furta de uma argumentação dialética com as razões de decidir da DRJ, deixando de impugnar especificamente os elementos probatórios que foram valorados tanto pela fiscalização como pela autoridade julgadora; como foi a tendência ao longo deste processo, esse recorrente também se limitou a argumentar, quase que apenas academicamente, sobre a incidência do inciso III do art. 135 do CTN, sem produzir esforços suficientes para desqualificar o trabalho de levantamento de indicadores materiais de atuação fraudulenta, pautada em excesso de poder ou desvio de finalidade e, em última instância, de infração à lei, realizado pela fiscalização, tendo ficado bem demonstrado a atuação do recorrente no contexto do planejamento tributário abusivo realizado pela “Família Afonso” através da OSEC e da OSEL.

- Em relação ao responsável solidário Paulo Cesar Carvalho da Silva Afonso:

No mérito, entendo não assistir razão ao recorrente.

Em relação ao responsável acima destacado, tem-se, outrossim, a incidência do inciso III do art. 135 do CTN. Com efeito, juntamente com seu pai, Milton Soldani Afonso, demais parentes e alguns colaboradores, controlavam não somente a OSEC, como diversas empresas e associações a ela relacionadas, tais como OSEL, AP Areal, APROAVES, entre outras, além da empresa Golden Cross Assistência Internacional de Saúde. Estando a frente da OSEC foi o responsável pela transferência de manutença da UNISA para a OSEL, na “incorporação às avessas”, com a OSEC “absorvendo” a OSEL; pela simulação da venda dos imóveis da OSEC (Campi II e III da UNISA) para outra empresa de sua família, a AP Areal; pelo desvio de recursos da OSEC para sua família, por meio da APROAVES, associação de fachada correspondente à fazenda pertencente à família Afonso no município de Areal, Rio de Janeiro, além de outras operações com o intuito de “esvaziar” o patrimônio da OSEC e remunerar membros de sua família e colaboradores de confiança, tudo conforme amplamente relatado pela fiscalização. A descrição das condutas que deram causa à responsabilidade solidária encontra-se exaustivamente demonstradas pela fiscalização.

De seu turno, mais uma vez se limitou o recorrente a expor argumentação genérica sobre a incidência do inciso III do art. 135 do CTN, a qual não é capaz de infirmar o trabalho de levantamento de indicadores materiais de atuação fraudulenta, pautada em excesso de poder ou desvio de finalidade e, em última instância, de infração à lei, na medida em que ficou bem demonstrado a atuação do recorrente no contexto do planejamento tributário abusivo realizado pela “Família Afonso” através da OSEC e da OSEL.

- Em relação ao responsável solidário OSEL:

No mérito, entendo não assistir razão a recorrente.

Em relação a responsável acima destacada, tem-se que restou caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos do art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), combinado com art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91, integrante do mesmo grupo econômico que o sujeito passivo, com relação às obrigações tributárias apuradas nos referidos processos.

Ora, desde antes da autorização de transferência de mantenedora dada pelo MEC, a OSEL começou a ser gerida por colaboradores da Família Afonso, também controladora da OSEC; tendo em vista que criou filiais nos mesmos endereços em que funcionavam as filiais da OSEC, utilizando a estrutura e funcionários desta última, tendo, posteriormente, transferido inclusive o endereço de sua matriz para o mesmo endereço que havia sido da OSEC, sendo que os repasses financeiros de uma para a outra continuaram por todo o período verificado pela

fiscalização, consideramos que a alteração na manutenção da UNISA, não passou de uma simulação, e que o que ocorreu foi a “incorporação às avessas”, com a OSEC “absorvendo” a OSEL, que foi usada simplesmente por causa da isenção de que era detentora. A descrição das condutas que deram causa à responsabilidade solidária encontra-se detalhadamente relatada em todo o Relatório Fiscal que acompanha os Autos de Infração, e resumido no tópico “G – DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA”.

De seu turno, mais uma vez se limitou a recorrente a expor argumentação genérica sobre norma legal, a qual não é capaz de infirmar o trabalho fiscal.

- Multa qualificada e agravada

O tema em epígrafe foi tratado com a adoção da decisão DRJ, de toda sorte, cabe aqui alguns apontamentos adicionais.

Ao longo dos autos ficaram demonstradas as condutas de simulação e a participação de interpostas pessoas, de modo que a multa qualificada se impõe. O conjunto de elementos apresentados traduzidos nas condutas dos responsáveis pela OSEC configuram, em tese, o descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964. A decisão adotada da DRJ já delinea todos os aspectos e principais detalhes resumidos dos elementos dos autos. O agravamento, por sua vez, foi motivado com a majoração da multa de ofício em metade pela falta de apresentação de arquivos digitais. No caso, conforme indicado no item 1.1 e 1.2, letra J, constante de fls. 11.122/11.124, tanto a OSEC como a OSEL deixaram de apresentar vários arquivos digitais solicitados pela fiscalização.

Quanto a eventual retroatividade benigna, sendo os fatos geradores de 2010, nestes autos, não se impõe retroatividade benigna para os fins da Lei n.º 11.941, de 2009. Também, não se reduz multa sob alegação de confisco, por não competir ao CARF afastar lei federal sob alegação de inconstitucionalidade não pronunciada pelo Poder Judiciário (Súmula CARF n.º 2 de observância obrigatória).

Por fim, quanto a eventual retroatividade benigna posta pela novíssima Lei n.º 14.689, de 20 de setembro de 2023, caberá a unidade de origem proceder a análise por ocasião da liquidação.

Sem razão as teses recursais.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Em apreciação racional da lide, motivado pelas normas aplicáveis à espécie e com as provas colacionadas, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, não há, portanto, motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância, dentro do controle de legalidade que foi efetivado conforme matéria devolvida para apreciação, deste modo, considerando o até aqui esposado e não observando desconformidade com a lei, nada há que se reparar no julgamento efetivado pelo juízo de piso.

Neste sentido, em resumo, voto por conhecer dos recursos, exceto do responsável solidário Sidney Storch Dutra, este não conhecido por preclusão com a não apresentação de impugnação tempestiva por parte dele; e, em preliminar, rejeitar as teses de nulidade de preterição de direito de defesa ou de cerceamento de defesa por não haver ato cancelatório, de violação da coisa julgada, de direito adquirido; e, no mérito, rejeitando as prejudiciais de decadência, negar-lhes provimento, mantendo íntegra a decisão recorrida.

Por fim, quanto a eventual retroatividade benigna posta pela novíssima Lei n.º 14.689, de 20 de setembro de 2023, caberá a unidade de origem proceder a análise por ocasião da liquidação.

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, NÃO CONHEÇO do recurso do responsável solidário Sidney Storch Dutra e, em relação aos recursos voluntários do contribuinte e dos demais responsáveis solidários, NEGO-LHES PROVIMENTO.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros

Voto Vencedor

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Redatora Designada.

Inicialmente parablenzo o Ilustre Conselheiro Relator e apresento os motivos pelos quais divergi do seu entendimento apenas quanto ao agravamento da multa.

Conforme informa o Relator, o agravamento da multa foi motivado pelo não atendimento às intimações para prestar esclarecimentos e apresentar documentação comprobatória dos negócios da OSEC.

Entretanto, entendo que a aplicação do agravamento da multa só é cabível quando a falta de atendimento às intimações para apresentar documentos ou prestar esclarecimentos impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal, o que não ocorreu no presente caso.

Considerando que a discussão principal no presente processo gravita em torno da discussão da imunidade ou não do sujeito passivo (*contribuinte* OSEC), que se declara como entidade beneficente de assistência social, e o lançamento se deu por falta de comprovação de que a entidade cumpre os requisitos legais para o gozo da imunidade, ao longo do extenso Termo de Verificação Fiscal é possível perceber que a ausência de parte dos documentos solicitados não prejudicou a atividade da autoridade lançadora, que culminou no lançamento; pelo contrário, a sua não apresentação acabou por “prejudicar” o próprio contribuinte, já que estes documentos, a princípio, comprovariam fatos que poderiam, caso houvesse a documentação solicitada, afastar rubricas que compuseram o lançamento.

Não se nega que o dever de cooperação é fundamental, mas não evidencio em concreto qualquer nível de omissão/ocultação de informações que prejudicasse a ação fiscal.

A multa imputa-se em razão da falta de esclarecimentos que tenham o condão de embaraçar a fiscalização. No caso em apreço os esclarecimento/documentos não apresentados só causou prejuízo ao próprio contribuinte e acabaram por ratificar o lançamento.

Nesse mesmo sentido cito precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

MULTA AGRAVADA - ARTIGO 44, § 2º, LEI 9.430/96 - EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO - LANÇAMENTO POR PRESUNÇÃO.

A aplicação do agravamento da multa nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96 deve ocorrer quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal.

Na hipótese em que a fiscalização se vale de regra que admite o lançamento por presunção, a atitude do sujeito passivo torna-se irrelevante para o deslinde do trabalho fiscal, de modo a tornar-se inaplicável o agravamento da multa.

Acórdão n.º 9202004.290, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 19 de julho de 2016, Relator Gerson Macedo Guerra.

Isso posto, considero inaplicável o agravamento da penalidade e dou provimento parcial ao recurso para afastar o agravamento da multa, reduzindo-a a 150%.

É o voto de divergência.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva