



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 19515.722916/2012-94  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **2202-000.683 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 10 de maio de 2016  
**Assunto** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** ASSOCIAÇÃO PAULISTA DE EDUCAÇÃO E CULTURA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator, vencidos os Conselheiros Martin da Silva Gesto e Dílson Jatahy Fonseca Neto, que entenderam desnecessária a diligência.

*Assinado digitalmente*

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente.

*Assinado digitalmente*

Marcio Henrique Sales Parada – Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Dílson Jatahy Fonseca Neto, Martin da Silva Gesto, Márcio de Lacerda Martins (Suplente Convocado) e Márcio Henrique Sales Parada.

### **Relatório**

Em desfavor do contribuinte em epígrafe (APEC - *Universidade de Guarulhos*), no bojo destes autos, foram lavrados Autos de Infração a seguir discriminados, cujos créditos tributários lançados encontram-se resumidos no demonstrativo de folha 04:

1 - Na folha 457/8 está o Auto de Infração relativo ao descumprimento de obrigações acessórias - **DEBCAD 37.365.921-0** (CFL 68), no período de 01/2007 a 11/2008, porque a contribuinte "*não declarou os dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto no artigo 32, IV e § 5º da Lei nº 8.212, de*

1991, na redação dada pela Lei 9.528, de 1997, obrigação mantida na alteração promovida pela MP nº 449, de 2008, transformada na Lei nº 11.941, de 2009". Tratam-se de diferenças nas guias do FGTS e em GFIP'S, entre os valores e informações que deveriam ter sido registrados e os que efetivamente o foram, apuradas conforme Relatório Fiscal de folha 458. Valor da Multa de **R\$ 1.237.096,80**. Auto lavrado em 05 de dezembro de 2012. Foi afastada a aplicação do artigo 44 da lei nº 9.430, de 1996 (o Fiscal entendera pela multa qualificada de 150%) , prevista no artigo 35-A da lei nº 8.212, de 1991, por ser mais gravosa ou menos benéfica.

2 - Na folha 471/542 está o Auto de Infração relativo ao descumprimento de obrigações principais - **DEBCAD 37.365.922-9**, no período entre 01/2007 e 13/2008, tratando da contribuição da empresa sobre a remuneração dos empregados; contribuições da empresa sobre as remunerações pagas a não-empregados e contribuições da empresa relativas a GILRAT, apuradas das remunerações declaradas em GFIP's e folhas de pagamento, no valor de **R\$ 16.084.944,55**, com acréscimos legais de juros, multa de mora e multa de ofício. A multa foi aplicada considerando a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Auto lavrado em 13 de dezembro de 2012.

3 - Na folha 565/626 está o Auto de Infração relativo ao descumprimento de obrigações principais - **DEBCAD 37.365.923-7**, no período de 01/2007 a 13/2008, tratando da contribuição destinada a outras entidades e fundos – terceiros, apuradas de GFIP's e folhas de pagamento, no valor de **R\$ 3.444.247,19**, com acréscimos legais de juros, multa de mora e multa de ofício. A multa foi aplicada considerando a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Auto lavrado em 13 de dezembro de 2012.

Esclareceu o Auditor Fiscal, no seu Termo de Verificação Fiscal, na folha 703, que:

*Nestas apurações estão sendo lançadas somente as contribuições patronais, pois as retenções sobre as remunerações dos segurados, a título de contribuições destes, já eram recolhidas ordinariamente pelo sujeito passivo, não tendo sido programadas no Mandado de Procedimento Fiscal que as comanda a verificação da regularidade e justeza destes recolhimentos.*

As totalizações das bases contributivas, por competência e estabelecimento, estão apresentadas nos anexos dos Autos de Infração – AIs – “DD - discriminativo do débito”, e no “RL - relatório de lançamentos”.

Inicialmente, o período fiscalizado era de 01/2008 a 12/2008 e relativo às contribuições previdenciárias, sendo, posteriormente, estendido para 01/2007 a 12/2008 e solicitados documentos relativos ao IRRF, como se observa no Termo de Intimação de folhas 35/38.

A entidade foi intimada a apresentar o Ato Declaratório expedido pelo INSS, na forma da lei, ou justificativas para as suas declarações em GFIP como "imune" - FPAS 639 (fl. 28). A contribuinte respondeu que obtivera sentença judicial em Mandado de Segurança, que reconheceu sua "isenção" desde 1991. Embargos e Agravo interpostos pelo INSS foram negados e o recurso de apelação, recebido apenas no efeito devolutivo, estava aguardando julgamento no TRF-3ª Região (isso em 19 de abril de 2012, fl. 33/4). Além disso informou

parcelamentos na forma da Lei nº 11.941, de 2009. Juntou cópia do CEBAS e outros documentos.

Posteriormente à entrega de arquivos magnéticos, foi expedido novo Termo de Intimação (fl. 93) solicitando os "*atos de direito que declararam e entidade como de utilidade pública ...*". Pediu-se ainda Atas com a escolha dos dirigentes e instou-se a entidade a "*promover a regularização cadastral*". Registrou-se o não atendimento, parcial, dos Termos anteriores, discriminadamente. Na folha 121 consta a informação de que o MPF foi alterado para incluir o intervalo 01/2009 a 12/2010, cujos lançamentos foram feitos em outro processo.

Nas folhas 125 e seguintes, constam os certificados de Entidade beneficente.

Na folha 210/211 consta Certidão da Justiça Federal, datada de 27 de abril de 2012, onde enfim se lê que o TRF da 3ª Região decidiu que "*consta no Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social sua emissão em razão do julgamento do processo nº... o qual data de 1994, assim, os débitos cobrados no período de 1994 a 16/11/2008 não podem ser exigidos...*".

Na folha 439, encontra-se o documento intitulado IPC, propondo a regularização de débito, a redução de multa ou a impugnação.

Na folha 442, consta o RDA - relatório de documentos apresentados, este relatório relaciona, por estabelecimento e por competência, as parcelas que foram deduzidas das contribuições apuradas, constituídas por recolhimentos, valores espontaneamente confessados pelo sujeito passivo e, quando for o caso, por valores que tenham sido objeto de notificações anteriores.

Na folha 650 e seguintes, em seu Termo de Verificação Fiscal, descreve a Autoridade Fiscal autuante, em resumo, que esta se referindo apenas às apurações relacionadas às contribuições previdenciárias da empresa/empregador e para outras entidades/fundos e mais que:

1 - A auditoria fiscal que aqui se apresenta em suas conclusões, por obrigação de ofício, buscou na materialidade dos fatos transcritos em documentos e livros a real compatibilidade entre os constatados e as exigências legais para o usufruto do benefício, entre as quais: o efetivo não oferecimento de vantagens e benefícios a diretores, associados, benfeitores, conselheiros, ou instituidores; o efetivo aproveitamento dos resultados operacionais nos objetivos institucionais da entidade; o efetivo oferecimento de gratuidade, parcial ou total, aos alunos com o perfil de carência socioeconômica estabelecida nas normas legais; Exigibilidades que não foram objeto de análise ou decisão nas ações judiciais, apurações que somente se tornam conhecidas a partir da presente auditoria.

2 - Os procedimentos detectados na auditoria, efetuados pela entidade, incluíam: transferir toda a sua administração financeira, incluindo pagamentos e recebimentos, à terceira empresa, com a inadmissibilidade agravada de ser a beneficiada controlada por diretores da entidade ou entes próximos; pagar prestações de uma titulada compra de terreno a empresa controlada por um diretor da entidade; lançar em contabilidade pagamentos de empréstimos não comprovados; permanecer na condição sem a devida certificação de entidade beneficente de assistência social – CEBAS, como no intervalo de 16/11/2008 a 15/12/2010. Esses procedimentos, de caráter não eventual, são indicadores de práticas conflitantes com a involuntariedade e, objetivamente, aconteceram pelo emprego de artifícios que visavam

impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária das efetivas totalidades das obrigações a se declarar em GFIPs, na forma do disposto no Inc. IV do Art. 32 da Lei 8.212/91.

3 - Impõe evidenciar que o gozo das isenções da cota patronal das contribuições previdenciárias, relacionadas às entidades assistenciais, até por determinação do § 7º do art. 195 da CF, sempre esteve indissolúvelmente ligado ao atendimento das exigências estabelecidas em lei, *in casu e in tempore*, preenchimento cumulativo dos requisitos insertos no art. 55 da Lei nº. 8.212/91, conforme seu caput.

4 - Das consultas aos registros do CNAS e aos certificados apresentados pode-se afirmar, no período determinado no MPF desta fiscalização, com relação a CEBAS, têm-se dois intervalos: o de 01/2007 a 10/2008 com certificação, e o de 11/2008 a 11/2010 a descoberto, e, finalmente, com certificação a competência 12/2010.

5 - Não ficou comprovada a concessão de bolsas, totais e/ou parciais, que, no propósito constitucional de atendimento a quem dela necessitar (Art. 203 da CF), que permitisse afirmar ter-se comprovado sua condição de instituição de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei (Art. 150 da CF).

6 - Impõe verificar é a situação fática pela análise de suas atividades, em especial a existência de vantagens e benefícios a diretores, e até mesmo a seus familiares e pessoas ligadas, física ou jurídica. A mantenedora APEC que tem Antonio Veronezi como associado, mas também diretor, chanceler, da mantida UNG, em formal transação imobiliária transferiu valores para a empresa Novo Campo Administradora e Incorporadora S.A., controlada pelo grupo familiar Veronezi, em situações que configuram operações geradoras de vantagens ou benefícios a administrador da entidade.

7 - Admite-se que a entidade imune delegue certas tarefas operacionais especializadas para terceiros, ou mesmo as complementares as suas atividades principais, mas mantendo a máxima cautela em guardar todos os registros do relacionamento econômico, além de ter que como provar que as contratadas não tenham qualquer relacionamento direto ou indireto com seus diretores; Na espécie, transferir a totalidade de sua administração financeira a terceiro é algo inteiramente incompatível com a condição de filantrópica educacional que pretende seja reconhecida.

8 - A não apresentação das comprovações para as contas escolhidas representou a impossibilidade de se demonstrar que os resultados operacionais, nos montantes dos pagamentos aos supostos credores lançados em contabilidade nestas contas, representaram efetivamente dispêndios feitos e justificados, o que veio a implicar em não comprovação da aplicação integral do resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais.

9 - No período em análise existiam débitos que pelo § 6º do Art. 55 da Lei 8.212, eram impeditivos para o gozo da isenção, e pelo § 3º do Art. 195 da Constituição Federal não poderiam receber benefícios fiscais.

10 - Somente foram atendidas as exigências quanto aos títulos de utilidade pública e quanto ao ato de reconhecimento do direito pelo INSS, pela interpretação judicial manifestada no Apelação Cível nº 0021859- 76.2006.4.03.6100/SP na 23ª Vara Federal de S.

Paulo, referente ao mandado de segurança 2006.61.00.021859-8/SP, que, para estes quesitos, garantiu à entidade a imunidade em todo o período de 1994 a 16/11/2008, conforme o que se apresenta na sentença proferida em 18/04/2012. Nas ações que levaram à decisão do egrégio tribunal, tanto na inicial que garantiu a demandante em mandado de segurança a intimação ao INSS para que emitisse o ato declaratório reconhecendo o direito à isenção, recusado anteriormente pela autarquia, quanto na ação que se seguiu à liminar, nem por provocação da interessada, nem por manifestação judicial se trataram outras questões que não as levadas à decisão final de 18/04/12.

11 - Nas aplicações das multas, em cada competência, impôs-se adotar a que produzisse a situação menos gravosa para o sujeito passivo, para observar, se aplicável, a retroatividade benigna determinada no art. 106, inciso II, alínea "c", da Lei nº 5.172, de 25.10.66, o CTN. Os 24% da legislação anterior eram aplicados juntamente com a multa pelo descumprimento da obrigação acessória por não informar corretamente as GFIPs, da ordem de 100% dos valores não declarados, limitados aos previstos no Inciso I do Art. 284 do Dec. 3.048/99. Os 75% válidos atualmente, se sem agravantes ou qualificadores, referentes à multa de ofício, são aplicados sem o acréscimo da antiga multa específica da obrigação acessória não cumprida. Cotejado competência a competência, em demonstrativo anexo ao relatório fiscal do AI 37.365.921-0, em que das diferenças não declaradas em GFIPs excluiu-se as referentes a terceiras entidades e fundos, constatou-se que, para os AIs tratados neste relatório, a legislação inicial é a mais benéfica para a empresa em todas as competências levantadas entre 01/07 e 11/08, vigência das disposições do Inc. II do Art. 35 da Lei 8.212 (fl. 705).

12 - Ao se enquadrar no FPAS 639, de entidade beneficente, sem cumprir as obrigações para com esta condição, e, ao revés, operando expedientes artificiosos, incidiu o sujeito passivo em procedimentos que afastam a hipótese da involuntariedade, por isso entendeu pelo agravamento da multa.

13 - Assim, como reflexo do agravamento, entendeu em relação à decadência que : *"A multa de ofício calculada a partir dos indicadores citados produz os efeitos quanto a decadência tributária prevista no § 4º do Art. 150 do CTN, Lei 5.172/62, passando a valer o disposto no Inc. I do Art. 173 do Código Tributário.*

14 - A multa pelo descumprimento da obrigação acessória de declarar em GFIP as parcelas ou as efetivas totalidades das obrigações previdenciárias, no intervalo de 01/2007 a 11/2008, conforme o exigido no Artigo 32, Inciso IV § 5º da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 9.528/97, esta lançada no AI Debcad nº 37.365.921-0, nos termos expostos no relatório fiscal próprio deste.

Na folha 2.397 e seguintes, a **DRJ I em São Paulo/SP** analisou as manifestações de inconformidade do contribuinte, dispondo, em resumo, que:

a) na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito das contribuições devidas à Seguridade Social, na hipótese de lançamento de ofício, utiliza-se a regra geral do art. 173, I, do CTN, uma vez que não houve pagamento em relação às contribuições patronais e relativas a terceiros lançadas, verificando-se retenção e pagamentos apenas em relação às contribuições devidas pelos segurados. Assim, não se operou decadência em nenhum dos períodos lançados.

b) cerceamento de defesa - o Contribuinte alegou que foi intimado "*próximo ao Natal e no endereço errado*". A DRJ justifica que as primeiras intimações foram encaminhadas

para o endereço na cidade de São Paulo, via postal. Entretanto, algumas foram devolvidas e outras recebidas somente na terceira tentativa. A empresa informou que no local havia apenas um segurança para recebimento de correspondência. Assim, diante dos fatos, a autoridade fiscal desconsiderou o endereço informado pela empresa e passou a efetuar as intimações no endereço do estabelecimento onde, efetivamente, são desenvolvidas as atividades da entidade, correspondente à sua filial localizada na Praça Tereza Cristina nº 88 – Centro – Guarulhos/SP.

c) A Impugnante alega que lançamento em questão caracteriza verdadeira desobediência à decisão preferida pelo E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, no MS nº 2006.61.00.0218578. No referido Mandado de Segurança a impetrante visa a emissão, pelo INSS, do Ato Declaratório de Isenção e o reconhecimento do seu direito à isenção/imunidade em relação às contribuições previdenciárias, prevista no parágrafo 7º do art. 195 da CF. Assim, para o período de 01/01/2007 a 16/11/2008, não há como não observar que o mérito em relação ao direito é objeto de discussão no Poder Judiciário, o que caracteriza renúncia ao contencioso administrativo. Desta forma, todas as matérias referentes ao cumprimento, por parte da Impugnante, dos requisitos legais para o gozo da isenção, trazidas na Impugnação, referentes ao período compreendido entre 01/01/2007 a 16/11/2008, sejam elas quais forem, não devem ser conhecidas.

d) A impugnante alegou que as condições para gozo da imunidade seriam somente aquelas previstas no art. 14 do CTN. Disse a DRJ que tal dispositivo regulamenta a imunidade relativa a impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda ou serviços, prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal. Não é aplicável às contribuições devidas à Seguridade Social que não são impostos e, muito menos, são incidentes sobre o patrimônio, a renda e serviços. A imunidade, nos casos destas contribuições, está prevista no art. 195, § 7º, da CF e a sua regulamentação não está sujeita a lei complementar, conforme determinação do próprio legislador constituinte, mas sim a lei ordinária, no caso a Lei 8.212/91. Não há que se falar em inconstitucionalidade do Art. 55, da Lei 8.212/91, bem como do Art. 28 da MP 446/2008 e do Art. 29 da Lei 12.101/2009.

e) Impugnante alega que antes de lavrar os Autos de Infração, a Fiscalização deveria ter expedido o competente Ato de Suspensão da Imunidade, a qual havia sido anteriormente reconhecida por ato declaratório do próprio INSS. Não lhe cabe razão pois o procedimento aplicável, no caso das contribuições sociais incidentes sobre as remunerações pagas a segurados da Previdência Social, está previsto em legislação específica, qual seja, a Lei nº 12.101/2009 que extinguiu o procedimento previsto na parágrafo 4º do art. 55 da Lei 8.212/91 (Ato Cancelatório de Isenção) e estabeleceu novas regras de ordem procedimental, quanto ao lançamento de crédito previdenciário contra contribuinte que se considera, indevidamente, beneficiado pela isenção prevista no art. 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal.

f) feitas essas considerações, passou à análise dos requisitos, que segundo à fiscalização, foram descumpridos pela Impugnante, no período de 17/11/2008 a 31/12/2008, não podendo ser olvidado que, neste período, referidos requisitos são aqueles previstos no art. 28 da Medida Provisória nº 446, editada em 07/11/2008, com vigência no período de 10/11/2008 a 12/02/2009, conforme foi acima enfatizado. (fl. 2425)

f.a) Ausência de CEBAS - a realidade fática constatada nos autos demonstra que, realmente, para o período de 17/11/2008 a 15/12/2010, a mesma não possui CEBAS, conforme foi demonstrado pela Fiscalização. Constata-se que para o período anterior a

16/12/2010, qual seja, 17/11/2008 a 15/12/2010, o órgão responsável pela análise dos pedidos de renovação protocolados pela entidade, entendeu que não houve o atendimento, pela solicitante, dos requisitos legais exigidos pela legislação vigente, razão pela qual não concedeu a renovação solicitada para o referido período.

f.b) Promoção de Assistência Social – No período entre 11/2008 e 12/2010, conforme tratado no item anterior, a contribuinte não tinha o CEBAS. Segundo a legislação então em vigor, cabia ao Ministério responsável, no caso o da Educação, certificar o cumprimento do requisito de aplicação de ao menos 20% das receitas em gratuidades. Se o Ministério não renovou o CEBAS, concluiu que não foi cumprido o requisito.

f.c) Vantagens e benefícios a sócios e diretores – a Associação Paulista de Educação e Cultura, ora impugnante, que tem Antonio Veronezi como sócio/associado, mas também diretor, chanceler, da mantida UNG, em formal transação imobiliária transferiu valores para a empresa Novo Campo Administradora e Incorporadora S.A., controlada pelo grupo familiar Veronezi, em situações que configuram operações geradoras de vantagens ou benefícios a administrador da entidade (fl. 2428). Outra operação que representaria vantagem indireta a sócios e administradores seria a terceirização da administração financeira. Uma empresa que se pretende imune às obrigações previdenciárias contrata uma empresa mercantil controlada pelo mesmo grupo familiar, para gerir toda a sua atividade financeira, inclusive a totalidade dos seus recebimentos e pagamentos. O conflito de interesses é evidente. Não pode ser olvidado que o lucro operacional da gestora (Eral) tem como destinatário seus sócios que, por sua vez são pessoas jurídicas cujos titulares são membros da família Veronezi, que também controlam a Associação Paulista de Educação e Cultura (gerida).

f.d) Aplicação dos resultados operacionais da entidade - (fl. 2432) A Impugnante não teria comprovado a aplicação integral do seu resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais. Nada foi trazido aos autos tanto nos argumentos da defesa como na documentação apresentada, que pudesse comprovar que os pagamentos efetuados às empresas Colina Paulista S A, Menescal Participações Ltda e Spencer International, apontados pela Fiscalização no Termo de Verificação Fiscal, foram realmente aplicados na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais.

f.e) existência de débitos previdenciários - Observa-se que a inexistência de débito junto ao sistema de seguridade social é condição indispensável para o recebimento de quaisquer benefícios ou incentivos fiscais. No período do lançamento (17/11/2008 a 31/12/2008), ora em discussão, a Impugnante não tem direito à isenção prevista no § 7º do art. 195 da CF, tendo em vista o não cumprimento do requisito previsto no inciso VI do art. 28 da MP 446/2008 e no § 3º do art. 195 da Constituição Federal, conforme demonstrado.

f.f) contribuições apuradas - entendeu que a apuração fiscal estava correta e citou os DEBCAD constantes destes autos e a legislação correspondente. (fl. 2.435)

f.g) em relação às multas, a fiscalização, em face das alterações legislativas, procedeu ao cotejo de cada período aplicando a multa menos severa, entre aquelas previstas antes e depois da MP nº 449, que alterou o art. 35 e introduziu o art. 35-A na Lei 8.212/91

h) agravamento da multa - dolo ou fraude. a Impugnante não só se enquadrava no FPAS 639, de entidade beneficente, sem cumprir as obrigações para com esta condição, mas também operou voluntariamente, procedimentos artificiosos, visando impedir ou retardar o

conhecimento por parte da autoridade fazendária das efetivas totalidades das obrigações a se declarar em GFIPs.

i) Bases de Cálculo levantadas - a Impugnante alegou que a base de cálculo utilizada pela fiscalização não estaria correta, porque foram considerados valores em duplicidade (funcionários com dois códigos de PIS), citando um exemplo. Os Autos de Infração foram efetuados utilizando-se como base de cálculo as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais declaradas pela própria empresa, nas Guias de Pagamento do FGTS e Informações a Previdência Social - GFIP. Em relação aos funcionários elencados nas Impugnações e nas planilhas anexas, houve pagamento de remunerações, segundo a própria empresa, em inscrições diferentes. Constata-se que o funcionário citado nas impugnações, Eloi Marcos de Oliveira Lago possui dois vínculos empregatícios com a Impugnante, em estabelecimentos diferentes e com números de inscrição distintos. Impugnante alega, ainda, que vários dos valores indicados pelo Fisco como não incluídos em GFIP o foram, tanto que os valores de base de cálculo constante das GFIP são na verdade maiores que a totalização da folha, constante do próprio arquivo digital (FOLFXGFIP). O fato da Folha de Pagamento ter valor inferior ao da GFIP, apenas evidencia que a empresa deixou de incluir no referido documento (Folha de Pagamento) valores de remunerações pagas e que foram informados nas GFIP. (fl. 2.441)

O contribuinte foi cientificado dessa decisão em 17 de julho de 2014, através do Centro Virtual de Atendimento da RFB (portal e-CAC), como informa a Unidade preparadora, em despacho na folha 2.449. Apresentou recurso voluntário em 18 de agosto de 2014, conforme protocolo na folha 2.452 (16 de agosto foi sábado, naquele ano).

Em sede de recurso, em resumo, traz as seguintes alegações:

1- decadência do direito de constituir o crédito tributário no período entre 01/2007 e 11/2007, com base no artigo 150, § 4º do CTN;

2 - Nulidade do Lançamento por falta de clareza - cerceamento de defesa.

3 - Nulidade do Acórdão recorrido - cerceamento de defesa.

4 - Fala da tributação por presunção, de ilações lógicas e da Representação Fiscal para Fins Penais.

5- Afastamento da Imunidade pela Autoridade Fiscal - trata de:

5.1 inexistência de CEBAS no período entre 16/11/2008 e 15/12/2010 - Alega que foi reconhecida como de utilidade pública conforme documentos acostados aos autos. Está devidamente registrada no CNAS. A MP nº 446 de 07 de novembro de 2008 alterou as normas para a certificação das entidades beneficentes prorrogando o prazo de vencimento dos Certificados em curso. Assim, apresenta os mesmos argumentos e documentos da impugnação. Diz que a Secretaria de Educação Superior do MEC publicou Portaria, em 16 de dezembro de 2010, certificando-a como Entidade Beneficente de Assistência Social.

5.2 ausência de comprovação de promoção de assistência social - a Recorrente promove assistência social beneficente, como comprovam os diversos Certificados que possui.

5.3 concessão de benefícios e vantagens aos diretores, sócios e afins - os diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores não receberam qualquer remuneração e/ou vantagem no exercício de suas funções estatutárias, e isso é o que é vedado pela Lei nº 8.212/91, artigo 55, inciso IV. A comprovação pode ser feita por sua própria contabilidade, onde o Fisco não identificou nenhum pagamento. Também existe determinação estatutária nesse sentido. E se isso ocorresse, a responsabilidade deveria ser pessoal dos administradores. Defende a falta de vínculo da família Veronezi com a APEC. Trata da compra e venda de um terreno e do contrato de administração financeira com a empresa Eral.

5.4 falta de aplicação integral do resultado operacional no desenvolvimento dos objetivos institucionais - a comprovação de que cumpre esse requisito pode ser atestada pelo deferimento dos processos de renovação de seu certificado. Também é norma estatutária não distribuir qualquer parcela de lucro, devendo, eventualmente, seus administradores serem responsabilizados pessoalmente. Discute contas contábeis com registros de pagamentos para Colina Paulista (compra de imóvel), Menescal Participações (empréstimos recebidos) e Spencer Internacional (empréstimos recebidos).

5.5 existência de débitos de contribuições previdenciárias - entendendo-se isenta das contribuições sociais patronais, não as deve. Em relação às contribuições descontadas dos empregados, apontadas pela DRJ, já existem decisões judiciais a seu favor quanto à sua inexigibilidade. A exigência da inexistência de débitos não pode considerar as próprias contribuições imunes.

6 - Não houve revogação do Ato Declaratório de Reconhecimento de Isenção das contribuições sociais. Tal requisito deixou de ser exigido no período entre 10 de novembro de 2008 e 11 de fevereiro de 2009 e também a partir de 30 de novembro de 2009, pois não constou da Lei nº 12.101/2009.

7 - Não apresentação de Certidão Negativa relativa aos tributos federais e FGTS - essa exigência não era prevista pela Lei nº 8.212/1991, em seu artigo 55, só passando a constar com as alterações legislativas posteriores. Diz que devem prevalecer as exigências constantes do artigo 14 do CTN e que a OAB ajuizou ADIn contra dispositivos da Lei nº 12.101/09.

8 - a Recorrente sempre cumpriu todas as obrigações acessórias previstas na legislação tributária e teve suas demonstrações contábeis auditadas por auditor independente. Portanto, conforme tratado nos itens acima, afirma que cumpriu todas as normas exigidas pela lei para gozo de imunidade em relação às contribuições previdenciárias.

9 - o levantamento fiscal que apurou a base das contribuições lançadas está incorreto - foram considerados valores que, segundo o Fisco, estão incluídos na folha de pagamento mas não na GFIP, mas estão considerados valores duplicados. Cita o caso de um funcionário que possui dois códigos de PIS. Além disso, valores que não deveriam ser tributados foram incluídos na base de cálculo como diferença de folha de pagamento, tais como aviso prévio indenizado e décimo terceiro salário indenizado. Junta planilhas, requerendo que seja realizada diligência.

10 - Multa moratória - as multas de mora foram revogadas em relação aos débitos previdenciários e ainda que assim não se entenda, estão sujeitas ao limite de 20%. E não havia multa de ofício na seara previdenciária, sendo criada somente em 2008.

11 - Multa qualificada - a multa foi aplicada no percentual de 150% em relação ao período posterior à edição da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009. Conforme TVF, a aplicação da multa qualificada deu-se em razão de a contribuinte ter informado em GFIP ser imune/isenta da quota patronal, o que não comprova o cometimento de crime. Discorre sobre os conceitos de dolo e fraude.

PEDE:

- a) decadência em relação ao período 01/2007 a 11/2007;
- b) nulidade do lançamento e/ou da decisão recorrida por cerceamento de defesa;
- c) provimento de mérito de seu recurso;
- d) inaplicabilidade da multa moratória e inaplicabilidade da multa qualificada.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, relator.

O recurso voluntário é tempestivo, conforme relatado, e, atendidas as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

### LIMITES DA LIDE. CONCOMITÂNCIA COM AÇÃO JUDICIAL.

A primeira questão a ser tratada, antes mesmo das preliminares de nulidade e decadência, é a relativa à concomitância ou não entre a Apelação Cível nº 0021859-76.2006.4.03.6100/SP na 23ª Vara Federal de S. Paulo, referente ao mandado de segurança 2006.61.00.021859-8/SP e o objeto do lançamento fiscal aqui em análise, para que se possa delimitar a lide a ser apreciada por este colegiado.

Em pesquisa realizada no dia 06 de abril de 2016, no sítio eletrônico do tribunal (<http://web.trf3.jus.br/diario/Consulta/VizualizarDocumentosProceso?numeros...>), verifiquei que ocorrera o trânsito em julgado na data de 25/06/2012, ou seja, antes da lavratura do Auto de Infração em comento.

A DRJ, ao julgar a impugnação, entendeu que havia concomitância entre o processo administrativo e o judicial e disse que não se manifestaria em relação ao período compreendido na decisão judicial, qual seja, até 16/11/2008. Como este lançamento foi de 01/2007 a 12/2008, sobrou pouco.

Naquela Ação, conforme resumido na decisão, o contribuinte objetivava "*obter a declaração de imunidade dos tributos referentes à contribuição previdenciária a cargo da empresa, ... em razão da concessão de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, na data de 17 de novembro de 2005,...*"

Registrou ainda o Desembargador do TRF 3ª Região/SP, que:

*"... a autarquia hoje sucedida pela União ... preliminarmente pela inadequação da via eleita, pois a questão exige dilação probatória, no mérito, alega que a concessão do CEBAS, seria válido de 17/11/2005 a 16/11/2008, não se confunde com o pleito de isenção do pagamento das contribuições devidas para a Previdência Social e ...é apenas um dos requisitos para a concessão da isenção ..."*

Na decisão, o Tribunal, de fato sem se manifestar acerca de todos os requisitos exigidos pela lei para o gozo do benefício em questão, tratando apenas das *"declarações de utilidade pública emitidas pelo Município de Guarulhos e pelo Poder Executivo, bem como o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, o qual assegura a validade do concedido em 17/11/2005 pelo período de 17/11/2005 a 16/11/2008"*, concluiu que **"assim, os débitos cobrados no período de 1994 a 16/11/2008 não podem ser exigidos"**.

Neste lançamento, o Auditor Fiscal, mesmo conhecendo a ação judicial, pois a ela referiu-se em seu Termo de Verificação, motivou a ação fiscal exatamente na questão do CEBAS ser "apenas um dos requisitos" para o gozo do benefício fiscal, sendo que os outros requisitos legais não foram considerados na decisão judicial.

Mas, lendo a decisão, em especial o trecho acima destacado, a União havia alegado exatamente isso, de ser o CEBAS apenas um dos requisitos para a imunidade pretendida e mesmo assim a decisão foi por reconhecer que as contribuições previdenciárias patronais eram "inexigíveis" até 16/11/2008.

Qualquer discussão nesse sentido, de questionar ou limitar a decisão judicial, deveria ser feita nos autos daquele processo. Pelo trâmite processual, consultado no mesmo sítio eletrônico e na mesma data acima mencionados, não houve manifestação da Fazenda Nacional e ocorreu o trânsito em julgado, em 25 de junho de 2012.

O objeto da discussão transmutou-se, enfim, não na emissão do Certificado, como fez crer o Auditor Fiscal, no TVF, mas na própria inexigência das contribuições, como delimitou o Tribunal.

Vale então transcrever a Súmula CARF nº 1:

*Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de **ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.**(destaquei)*

No caso que se tem em tela, a ação judicial foi proposta antes do lançamento de ofício e, apesar de entender as justificativas do Auditor Fiscal para sua ação, de que o objeto era a emissão do certificado, que enfim era apenas um dos requisitos para a isenção, o resultado foi a impossibilidade de se exigir as contribuições sociais patronais, até 11/2008.

Não é competência deste CARF analisar se o julgamento daquela Ação esteve correto ou não, em sua extensão. Também, não é competência determinar à receita Federal como cumprir a decisão judicial. Se o contribuinte se sente prejudicado pela não observância nos limites que entende cabíveis, deve recorrer às instâncias cabíveis. Cito recente decisão

*Acórdão 3302-003.115 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária Sessão de 16 de março de 2016*

*DECISÃO JUDICIAL. TRÂNSITO EM JULGADO. FORÇA DE LEI NOS LIMITES DA LIDE.*

*Transitada em julgado a ação judicial, cabe ao ente administrativo cumpri-la nos estritos termos em que foi formulada, sob pena de descumprimento da ordem judicial.*

Assim, entendo que esteve correta a DRJ ao delimitar a lide, excluindo o período anterior a 17/11/2008, por concomitância com ação judicial onde já foi reconhecido serem as contribuições inexigíveis, uma vez que o tribunal competente não limitou tal inexigibilidade.

### **NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO E NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA.**

Ao impugnar o lançamento, não verifiquei que o contribuinte tivesse levantado essa preliminar de nulidade do Auto de Infração. Impugnou de forma clara, demonstrando conhecer profundamente a matéria fática e legal e as razões da autuação. O que disse em 1ª instância foi que o fato de ter sido notificado "*perto do Natal e no endereço errado*", haviam prejudicado seu prazo de defesa.

Esclarecidos e tratados os dois pontos pela DRJ, em sede recursal modifica o argumento para pedir nulidade da autuação. Fala em falta de clareza.

Não padece de nulidade o Auto de Infração que seja lavrado por autoridade competente, com observância ao art. 142, do CTN, e arts. 10 e 59, do Decreto nº 70.235/72, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal e exerceu, com lógica e nos prazos devidos, o seu direito de defesa.

Importante manifestar o entendimento da “instrumentalidade das formas”, pelo que transcrevo o seguinte:

*“Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial, verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo.”*  
(PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário*....15. ed. - Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2013, p.1197)

Mesmo recentemente, após a apresentação do recurso, o contribuinte apresenta memoriais onde rebate ponto a ponto a autuação, demonstrando que entendeu perfeitamente o

Termo de Verificação Fiscal, suas razões e enquadramentos. Não é plausível que tenha entendido a autuação, para impugnar, naquela ocasião referindo-se apenas a "falta de tempo", e no recurso passe a não entendê-la, por falta de clareza.

Quando à decisão de 1ª instância a mesma é extremamente longa e minuciosa. Difícil foi resumi-la, neste relatório. Todos os pontos da autuação foram discutidos, com a citação de documentos, indicação de folhas do processo, transcrições de textos legais. A DRJ apresentou, fundamentadamente, as razões de decidir, permitindo que o contribuinte as conhecesse e rebatesse. Inaceitável que se alegue cerceamento de defesa, no caso.

Apenas para argumentar, consoante jurisprudência assente nos tribunais superiores, o julgador não é obrigado a se manifestar sobre todas as alegações das partes, nem a se ater aos fundamentos indicados por elas ou a se manifestar acerca de todos os argumentos presentes na lide, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. Ressalte-se, ainda, que cabe ao julgador decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, das provas, da jurisprudência, dos aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto. Cite-se ainda jurisprudência deste CARF:

*Acórdão 2201-002.926 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 18 de fevereiro de 2016*

*NULIDADE DA DECISÃO. FALTA DE EXAME DE PROVAS E RAZÕES. INOCORRÊNCIA.*

*Apresentando o julgador com clareza os fatos e elementos de convicção que entendeu suficientes e relevantes para a conclusão do julgado, não se pode exigir e/ou não é indispensável que se manifeste sobre cada detalhe da impugnação.*

Assim, rejeito as preliminares de nulidade do Auto de Infração e da decisão de 1ª instância.

### **DECADÊNCIA. PAGAMENTO ANTECIPADO. AGRAVAMENTO DA MULTA.**

O período do lançamento compreendeu 01/2007 a 12/2008. O Recorrente alega decadência do direito de constituir o crédito tributário até o mês 11/2007, uma vez que a ciência do Auto de Infração deu-se em 12/2012.

No que diz respeito à decadência dos tributos lançados por homologação, este CARF tem se posicionado na esteira do Recurso Especial nº 973.733/SC, (2007/01769940), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008, assim ementado:

*“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543 C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL .ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

1. *O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

2. *É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).(sublinhei)*

Encontro nos autos, tanto nas considerações do Auditor Fiscal quanto naquelas da DRJ, dois motivos apresentados para considerar que a contagem do prazo decadencial deveria dar-se na forma do artigo 173, I, e não na forma do § 4º do artigo 150, ambos do CTN. O primeiro é que não houve antecipação do pagamento das contribuições patronais exigidas no lançamento, o segundo é a constatação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Disse a DRJ (fl. 2.413):

*No caso em questão, tendo o sujeito passivo se enquadrado, indevidamente, como entidade isenta, informando nas GFIP o código FPAS 639, deixou de informar como devidas as contribuições previdenciárias referentes à quota patronal e as contribuições devidas a terceiras entidades e, obviamente, não efetuou qualquer recolhimento referente a tais contribuições, objeto do lançamento ora em análise. Deve ser salientado que os recolhimentos eventualmente realizados, no período objeto do lançamento, somente se referem às contribuições previstas nos arts.. 20 e 21, da Lei 8.212/91 (quota dos empregados e contribuintes individuais), cujo montante foi descontado, mês a mês, das remunerações pagas e declarado como devido nas GFIP entregues pelo contribuinte. Portanto, não houve, no período do lançamento, qualquer recolhimento a título das contribuições previstas nos arts.. 22 e 23 da Lei 8.212/91 (contribuições previdenciárias referentes à quota patronal) e das contribuições devidas outras entidades e fundos (FNDE, INCRA, SESC e SEBRAE), objeto do lançamento ora em análise, razão pela qual a contagem do quinquênio decadencial deve ser efetuada nos termos do artigo 173, I, do CTN. (sublinhei)*

É de ser citada, então, a Súmula nº 99, deste CARF:

*Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento*

*antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração. (sublinhei)*

Portanto, houve recolhimento antecipado, apesar de referir-se a "outras rubricas" e destaco também que houve entrega de GFIP, apesar de ter o contribuinte se enquadrado em código que a Autoridade Fiscal entendeu indevido.

Quanto ao segundo argumento, da ocorrência de dolo ou fraude, a lei 4.502/64, art. 72, conceituou fraude como “*toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*”

Já por dolo ou conduta dolosa entende-se:

*“...a consciência e a vontade de realização dos elementos objetivos do tipo de injusto doloso... é saber e querer a realização do tipo objetivo de um delito. O dolo é, de certo modo, a imagem reflexa subjetiva do tipo objetivo da situação fática representada normativamente. A conduta dolosa é mais perigosa – e deve ser punida mais gravemente – do que a culposa.”* (PRADO, Luiz Regis. *Curso de Direito Penal Brasileiro*, 6 ed. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2006, p.113, Apud PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário*....15. ed. - Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2013, p. 1062)

O que verifica-se é que o contribuinte realmente se acreditava imune/isento das contribuições patronais e já há muitos anos vem adotando diversas medidas em busca dessa condição, seja no âmbito do Poder Executivo, seja na seara judicial.

Se os requisitos legais não foram integralmente observados, como defende minuciosamente a Autoridade Fiscal, é o caso de autuação, mas não do agravamento da multa. No caso, a infração constatada, por seus motivos, se confunde com as alegações apresentadas para o agravamento da multa.

A multa de 150%, segundo Paulo de Barros Carvalho, “*é a espécie de multa que tem por conteúdo a agravação da penalidade...É aplicada quando a Administração demonstra, por elementos seguros de prova, no Auto de Infração, a existência da intenção do sujeito infrator de atuar com dolo, fraudar ou simular situação perante o Fisco*” (CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, 21 ed. Saraiva, 2009, p 581)

O Auditor diz que o contribuinte enquadrou-se indevidamente na GFIP. Mas então que se promova o reenquadramento, mas não significa que esteja demonstrado o evidente intuito de fraude, mesmo porque, conforme tratado alhures, o contribuinte discutia e discute sua condição de imune, inclusive judicialmente. Vejamos recente Acórdão desta Câmara:

**Acórdão 2201-002.868. 1ª Turma Ordinária/2ª Câmara. Sessão de 16 de fevereiro de 2016**

*MULTA QUALIFICADA. 150%. CONDUTA REITERADA. FRAUDE. DOLO. PROVA. A constatação da fraude, sendo decorrente de ação ou omissão dolosa, exige que se prove, sem sombra de dúvidas, a presença de elemento subjetivo na conduta do contribuinte; de forma a demonstrar que este quis os resultados que o art. 72 da Lei 4.502/64 elenca como caracterizadores da fraude. A legislação não autoriza a presunção de fraude em razão de apresentação de DIRPF seguidas, todas com deduções glosadas pelo Fisco Federal.*

Assim sendo, entendo que os motivos apresentados para a qualificação da multa se confundem com as próprias razões da autuação e que tal aplicação de multa qualificada deva ser alterada.

Dessa feita, chegamos às seguintes conclusões:

I) não subsistem as razões para que se conte o prazo decadencial na forma do artigo 173, I, do CTN (ausência de pagamento antecipado e demonstração de dolo ou fraude) e, portanto, o prazo decadencial deve ser contado na forma do § 4º do artigo 150, do CTN.

II) não restando demonstrados os pressupostos para aplicação da multa qualificada, no percentual de 150%, a mesma deve ser reduzida, nos períodos em que foi aplicada, para 75%.

Observo, contudo, que essa discussão sobre decadência torna-se inócua, caso o colegiado concorde com a aplicação da "concomitância com ação judicial" tratada no item anterior.

## MÉRITO

De acordo com o § 7º do artigo 195, da CF/88:

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

Primeiro, importante manifestar, o seguinte entendimento, conforme Leandro Paulsen:

*"Como norma constitucional que proíbe a tributação, para o custeio da seguridade social, das entidades beneficentes, cuida-se de imunidade e não, propriamente, de isenção. A imunidade condiciona o exercício da tributação, enquanto a simples isenção é benefício fiscal concedido pelo legislador e que pode ser revogado. A imunidade ora em questão não está à disposição do legislador, que não pode afastá-la. Na ADIn 2.028 -DF, foi expressamente reconhecido tratar-se de imunidade. (PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Livraria do Advogado. Porto Alegre:2013, 15ª ed., p.589)*

No mesmo sentido, de que se trata de imunidade e não de isenção, falam Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon, citados por Paulsen. Ensina ainda o autor que:

*No sentido de conciliar a exigência de lei complementar para regulamentar as limitações constitucionais ao poder de tributar,*

*constante do art. 146, II, da CF, com a referência simplesmente aos requisitos de lei no artigo 195, § 7º, da CF e tendo em conta a rígida posição do STF no sentido de que, quando a Constituição se refere a lei, cuida-se de lei ordinária, pois a lei complementar é sempre requerida expressamente, decidiu o STF, em junho de 2005, no Ag. Reg. nº RE 428.815-0, de modo inequívoco, que as condições materiais para o gozo da imunidade são matéria reservada a lei complementar mas que os requisitos formais para a constituição e funcionamento das entidades, como a necessidade de obtenção e renovação dos certificados de entidade de fins filantrópicos, são matéria que pode ser tratada por lei ordinária. (Paulsen, Leandro. Op. cit., p.589)*

Ademais, o CARF não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária, conforme sua Súmula nº 2. Assim, não tendo o artigo 55 da Lei nº 8.212/1991 sido atacado na ação direta de inconstitucionalidade, como reconheceu o Relator na ADIn 2.028, permaneceu em vigor em determinado período e deve ser observado, bem como a MP nº 446, de 20/11/2008 e a Lei nº 12.101, de 30/11/2009.

### 1. O CEBAS

No período que aqui se analisa (em que não existe concomitância com ação judicial), esteve em vigor a MP nº 446, de 07/11/2008, que valeu até 11/02/2009. Como assentou o Auditor Fiscal (TVF, fl. 680):

*A Medida Provisória nº 446, de 07/11/2008, publicada no DOU de 10/11/2008, com alterações na legislação que foram em grande parte reintroduzidas pela Lei nº 12.101/2009, foi rejeitada por Ato do Presidente da Câmara dos Deputados de 10/02/2009 (DOU de 12/02/2009).*

*Como não houve publicação de Decreto Legislativo regulando os efeitos produzidos pela MP nº 446/2008, no prazo de 60 dias de sua rejeição, as relações jurídicas constituídas e as decorrentes dos atos praticados durante sua vigência, conservam-se por ela regidas, nos termos do art. 62, §11, da Constituição Federal.*

*A concessão e renovação do certificado de entidade beneficente de assistência social, na vigência da Lei nº 8212/1991, eram competências do Conselho Nacional de Assistência Social CNAS, nos termos da Lei nº 8.742/1993 - LOAS e do Decreto nº 2.536, de 06/04/1998. Já na vigência da MP 446/2008 e da Lei nº 12.101/2009, passaram a ser responsabilidade dos Ministérios da Saúde, da Educação ou do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, conforme a área de atuação da entidade.*

*O direito à isenção dependia de requerimento ao INSS anteriormente a 02/05/07, conforme estabelecia o art. 55, §1º, da Lei nº 8.212/91. Na vigência da MP nº 446/08 e a partir da Lei nº 12.101/09, não há mais essa exigência, pois a EBAS fará jus à isenção a contar da sua certificação pelo Ministério da área de atuação correspondente, desde que atenda cumulativamente aos requisitos exigidos na legislação.*

Conforme destacou a DRJ, em seu julgamento (fl. 2427):

*Cabe salientar que o não cumprimento do requisito previsto no caput do art. 28 da MP 446/2008, acima mencionado, ou seja; a ausência do CEBAS, já é motivo suficiente para embasar o lançamento efetuado pela Fiscalização, tendo em vista que a Impugnante não atende, no período de 17/11/2008 a 31/12/2008, nem mesmo o requisito básico para o gozo da isenção, já que não era uma entidade beneficente devidamente certificada nos termos da legislação vigente.(destaquei).*

Passemos então à análise desse requisito básico para o que pretende o Recorrente.

A entidade contava com o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS – nº 0335/2005, válido no período de 17/11/2005 a 16/11/2008. A seqüente certificação da entidade foi a aprovada no processo nº 71010.003538/2009-41 da Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação, publicada no D.O.U. – Seção 1 – de 16/12/10, à fl. 25, válida no período de 16/12/10 a 15/12/13.

A entidade alega que em 17 de novembro de 2008, requereu sua renovação e que a MP 446/2008 alterou as normas para certificação, estabelecendo, em seu artigo 41, que os certificados que expirassem no prazo de 12 meses contados de sua publicação seriam prorrogados pelo prazo de doze meses, dessa forma seu certificado teria sido automaticamente prorrogado até 16/11/2009 (fl. 2568).

Dizia o artigo 41 da citada MP 446/2008:

*Art. 41. Os Certificados de Entidade Beneficente de Assistência Social que expirarem no prazo de doze meses contados da publicação desta Medida Provisória ficam prorrogados por doze meses, desde que a entidade mantenha os requisitos exigidos pela legislação vigente à época de sua concessão ou renovação.*

Em todas as suas manifestações, a entidade não menciona a parte acima sublinhada, ou seja, havia um condicionante para a prorrogação. Além disso, a renovação automática da certificação que a MP estabeleceu foi rejeitada pelo Congresso, em 10 de fevereiro de 2008, voltando a valer as disposições da Lei nº 8.212, de 1991. Não há como entender então que estivesse fruindo de uma renovação automática até 16/11/2009.

Prossegue a Recorrente dizendo que em 25 de setembro de 2009, requereu junto ao CNAS a renovação de seu CEBAS. Em 15 de dezembro de 2010, a Secretaria competente expediu Portaria certificando-a por três anos.

A cópia do DOU que promoveu essa certificação encontra-se na folha 130. Na mesma data, em 16 de dezembro de 2010, foram publicadas diversas Portarias, com o mesmo escopo. O texto delas diz o seguinte:

*A SECRETÁRIA DE EDUCAÇÃO SUPERIOR DO MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO, no uso de suas atribuições, considerando os fundamentos constantes do Parecer Técnico nº....exarado nos autos do processo nº...., que conclui terem sido atendidos os requisitos do Decreto 2.536, de 6 de abril de 1998, resolve:*



*certificação exigida pelo caput do art. 28 da MP 446/2008, apenas comprovam o que a Fiscalização já havia constatado durante a ação fiscal, ou seja, que a Impugnante somente possui certificação válida para o período de 17/11/2005 a 16/11/2008 e de 16/12/2010 a 15/12/2013.*

Antes, contudo, da análise dos demais requisitos apontados pelo Auditor Fiscal que não teriam sido cumpridos para o gozo do benefício tributário, e questionados pelo Recorrente, é necessário tratar do seguinte ponto do recurso:

## 2. AS BASES CONTRIBUTIVAS PREVIDENCIÁRIAS

Diz a Recorrente que entregou as GFIP nos devidos prazos. Aduz que o relatório de diferenças entre a GFIP e a folha de pagamento é composto de mais de 1.500 folhas (321 em 2007, 332 em 2008, 421 em 2009 e 473, em 2010) e está incorreto. Apresenta os seguintes motivos:

a) em todos os períodos objeto do lançamento, o Fisco considerou como base de cálculo valores que estariam incluídos na folha de pagamento e não na GFIP, mas nessa apuração considerou valores duplicados, pois incluiu na base de cálculo como "diferença de folha" valores que já haviam sido considerados na GFIP. Cita como exemplo o funcionário Elói Marcos de Oliveira, que possui dois códigos de PIS e foi incluído na folha de pagamento com um código e na GFIP com outro (fl. 2.595, quadro com códigos de PIS do exemplo). Diz que tal critério foi repetido em todos os períodos e em relação a vários funcionários, como detalhado nas planilhas anexas à Impugnação.

b) foram incluídos na base de cálculo, como "diferença de folha" valores indevidos como aviso prévio indenizado e décimo terceiro salário indenizado.

c) vários dos valores indicados pelo Fisco como não incluídos em GFIP o foram, tanto que os valores da base de cálculo constante das GFIP são na verdade maiores que as totalizações da folha que consta do próprio arquivo fiscal (quadro demonstrativo na folha 2.597)

A recorrente diz ainda que seria "impraticável" a juntada aos autos dos comprovantes relacionados a cada um dos funcionários, mas que pode comprovar suas alegações durante a realização de uma diligência, onde apontaria os erros mencionados e a correção das planilhas.

Chamou a atenção a alegação de que "*só essa diferença em decorrência da adoção de incorreto critério representa em torno de 70% de toda a diferença apurada no levantamento*" (fl. 2.596).

A DRJ tratou do tema em sua decisão, dizendo que, em relação a esse funcionário tomado como exemplo, efetuou consulta em sistema da Receita federal e verificou que ele possuía dois PIS mas também dois vínculos de trabalho em diferentes unidades da recorrente. Considerou ainda que não entendia "impraticável" a juntada de todos os documentos necessários. Concluiu enfim que "*não há qualquer reparo a ser feito nos valores considerados como base de cálculo do crédito apurado no presente lançamento e, muito menos, motivo para que seja realizada diligência fiscal, até porque, a Impugnante não traz aos*

*autos qualquer documento que pudesse comprovar, mesmo com indícios, as suas alegações"* (fl. 2442).

Mas divirjo de suas conclusões, que enfim não demonstraram a procedência da autuação, mas concluíram pela mesma pela ausência de provas a cargo do contribuinte.

### CONCLUSÃO

Considerando o volume de dados envolvidos, que foram tratados mediante arquivos magnéticos em modelos específicos, não é possível, neste julgamento, verificar com a devida pertinência as alegações do recorrente. Ademais, acho plausível que possa ter acontecido a consideração de funcionário em duplicidade ou a inclusão de verbas indevidas na apuração da base de cálculo.

A base de cálculo corretamente apurada é elemento substancial do lançamento e sua impropriedade impede que se construa um crédito tributário líquido e certo, como deve ser. Além disso, a verdade material é princípio que deve ser observado neste julgamento.

Dessa feita, antes de prosseguir para a conclusão do julgamento, VOTO pela conversão em **diligência**, a fim de que a Unidade de origem adote as seguintes medidas:

a) observando as indicações da recorrente, acima tratadas, e verificando as alegações do recurso intituladas "*as bases contributivas previdenciárias*", nas folhas 2.594 a 2.597, intime a contribuinte a comprovar documentalmente suas alegações de que as bases de cálculo empregadas no lançamento estariam incorretas, indicando a inclusão de valores em duplicidade, a inclusão de parcelas indevidas e não tributáveis da folha de salários, e a consideração pelo Fisco de valores como não incluídos em GFIP e que na realidade estão incluídos.

b) reveja as planilhas de folhas 712 e seguintes e a apuração da base de cálculo do lançamento, elaborando relatório circunstanciado onde seja evidenciada a manutenção ou alteração, por período de apuração, considerando as informações e documentos que forem apresentados.

c) após, intime o contribuinte do resultado da diligência para, querendo, manifestar-se no prazo legal.

Considerando as disposições aqui contidas, em relação aos limites da lide, no caso do lançamento contido nos presentes autos, toda essa diligência pode limitar-se às competências 11/2008, 12/2008 e 13/2008.

Então, retornem os autos a este CARF para prosseguimento do julgamento.

*Assinado digitalmente*

Marcio Henrique Sales Parada