



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.722916/2012-94
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-009.057 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de dezembro de 2021
Recorrente ASSOCIACAO PAULISTA DE EDUCACAO E CULTURA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

AÇÃO JUDICIAL E IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA. MATÉRIA IDÊNTICA. RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SÚMULA CARF Nº 1.

A propositura de ação judicial antes do lançamento implica renúncia ao contencioso administrativo no tocante à matéria em que os pedidos administrativo e judicial são idênticos, devendo o julgamento ater-se à matéria diferenciada.

ENTIDADE BENEFICENTE. REQUISITOS PARA O GOZO DA ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES A CARGO DA EMPRESA. DESCUMPRIMENTO.

É procedente o lançamento e a suspensão do gozo da isenção no período do lançamento quando for demonstrado que a entidade descumpriu requisitos legais para o gozo da isenção.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150%. AFASTAMENTO.

Não 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%.

ENTREGA DE GFIP COM OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES. OBRIGAÇÃO PREVIDENCIÁRIA ACESSÓRIA VINCULADA A OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP (CFL 68). CORRELAÇÃO.

Constitui infração à legislação apresentar a GFIP com omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Tendo as questões relacionadas à incidência dos tributos sido decididas no julgamento dos lançamentos das obrigações principais, o julgamento do auto de infração pela omissão de fatos geradores em GFIP deve considerar os termos daquelas decisões.

MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Deve ser recalculada a multa conforme redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de

20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, à exceção das alegações relativas ao período de 01/01/2007 a 16/11/2008 por concomitância com ação judicial, e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para: (i) no que se refere ao período de 17 a 30/11/2008, determinar o recálculo da multa, conforme redação do art. 35 da Lei 8.212/91, conferida pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória; (ii) quanto às competências 12/2008 e 13/2008, desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%; e (iii) afastar o lançamento da multa por descumprimento de obrigação acessória de CFL 68.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Samis Antonio de Queiroz e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPO1), que julgou procedente lançamento relativo a contribuições sociais previdenciárias (parte patronal) e contribuições sociais devidas por lei a terceiros, apuradas em virtude de desconsideração de isenção/imunidade de entidade que se declarou como imune das contribuições. Foi lançada ainda multa por descumprimento de obrigação acessória por não ter a empresa declarado todos os fatos geradores das contribuições previdenciária em GFIP (CFL 68).

O recurso voluntário já foi distribuído anteriormente a esta 2ª Turma Ordinária, que resolveu por converter o julgamento em diligência, de forma que valho-me do relatório já proferido pelo então Relator, Marcio Henrique Sales Parada (fls. 2.797 e ss):

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 37.365.9210** (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 37.365.9229**, 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 37.365.9237**, 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 folha 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 TRF3ª 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 a 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 indissolivelmente 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, 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 002185976.2006.4.03.6100/SP na 23ª Vara Federal de S. Paulo, referente ao mandado de segurança 2006.61.00.0218598/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 37.365.9210, 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 no 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 a 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. 35a na Lei 8.212/91.

h) agravamento da multa dolo ou fraude. a Impugnante não só se enquadrou 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. Consta-se que o funcionário citado nas impugnações, Elói 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 eCAC), 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.

O então Conselheiro relator do presente processo votou por converter o processo em diligência, uma vez que a recorrente alega haver diferença considerável em relação ao valor do crédito tributário lançado em decorrência de adoção de critério incorreto quanto às bases de cálculo, pois a DRJ não teria demonstrado a procedência da autuação, mas concluído por tal procedência em virtude de ausência de provas a cargo do contribuinte.

Os termos da diligência foram atendidos e os esclarecimentos solicitados estão às 2.832 e seguintes. Além de esclarecer as questões solicitadas pelo então Conselheiro Relator, o Auditor-Fiscal ainda teceu considerações sobre sua discordância em relação a alguns pontos constantes do voto do então Relator, relativos à concomitância de parte dos períodos de apuração

tratados neste Processo Administrativo Fiscal, que também seriam objeto de ação judicial, entendendo não haver tal concomitância porque a decisão judicial não teria considerado todos os motivos ensejadores do lançamento; tece também considerações quanto à multa de ofício duplicada.

O contribuinte foi cientificado do resultado da diligência, abrindo-lhe prazo para manifestação, o que o fez (fls. 3067 e ss) nos seguintes termos:

1 – inicialmente informa sobre a improcedência, pelo Ministério da Educação (MEC), a respeito da Representação Administrativa Fiscal da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo – RFB/DEFIS/SP, processo n. 23123.002564/2013-19, que deu origem ao Procedimento de Supervisão n. 23000.016157/2013-85, instaurado pela Portaria n. 492, de 20 de setembro de 2013, em virtude da Representação Administrativa Fiscal, tendo sido MANTIDO o Certificado CEBAS da APEC no período de 17/11/2005 a 16/11/2009, bem como quanto ao período de 17/11/2009 a 16/11/2012.

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

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

1.3 - Nulidade do Acórdão recorrido por não ter apreciado questão relativa a seu direito à isenção reconhecido judicialmente, no período de 1994 a 16/11/2008, alegando apenas ter havido renúncia ao contencioso administrativo, limitando-se a analisar as impugnações relativas ao período de 17/11/2008 a 31/12/2008. Aduz que se a decisão judicial prevalece sobre a administrativa, como diz o item 4.26 da decisão, não há como ser mantida a totalidade da exigência constante dos lançamentos fiscais. Alega que no Processo Administrativo n. 19515.722917/2012-39 a DRJ reconheceu a imunidade até 16/11/2008, conforme trechos do voto ali proferido que cita, concluindo que seria um contrassenso a MESMA TURMA não reconhecer a incontestada imunidade, inclusive GARANTIDA judicialmente, com trânsito em julgado, JUSTAMENTE para o período de 1994 a 16/11/2008. Pugna pelo cancelamento do auto de infração quanto a tal período (01/01/2007 a 16/11/2008);

1.5 - que o STF teria reconhecido a inconstitucionalidade de todas as leis ordinárias que impunham limitações à fruição da imunidade;

1.6 – que se o Fisco entendeu que não foram observadas as condições para o gozo da imunidade deveria antes de lavrar o Auto de Infração expedir o competente ato de suspensão da imunidade;

1.7 - que não há nos autos nenhuma prova de que tenha descumprido os requisitos do art. 14 do CTN;

1.8 - acrescenta que em 17 de abril de 2017 foi publicada a Portaria 334, que prorrogou por 12 (doze) meses o CEBAS referente ao Processo nº 28996.021403/1994-27, que passou a contar de 17/11/2005 a 16/11/2009; **(2)** retificou a vigência do CEBAS referente ao Processo nº 71010.003538/2009-41, deferido pela Portaria da Secretaria de Educação Superior – SESu nº 2.309, de 15 de dezembro de 2010, publicada no DOU de 16/12/2010, **passando a vigorar pelo período de 17/11/2009 a 16/11/2012**; bem como **(3)** acolheu como **TEMPESTIVO** o requerimento nº 23000.008591/2013-91, protocolado em 29 de maio de 2013, para que a análise do processo seja realizada como pedido de renovação do CEBAS, tendo em vista a **Portaria SESU nº 2.309, de 2010, vigente de 16/12/2010 a 15/12/2013. Alega que “Se**

não houvesse prestado as atividades filantrópicas não teria as certidões acima mencionadas e, mais ainda, teria cassada sua declaração de utilidade pública...

...

Reforça as demais teses já apresentadas no recurso.

O julgamento do processo foi sobrestado em razão de determinação do Ministro Marco Aurélio Mello, objeto do Ofício 594/R do STF, endereçado a este Conselho sendo novamente submetido a julgamento, considerando o trânsito em julgado relativos à matéria.

Registro que foram ofertados memoriais tanto pela PGFN, quanto pelo patrono, os quais lidos e apreciados.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

O recurso é tempestivo, entretanto somente poderá ser parcialmente conhecido.

Inicialmente registro que parte dos argumentos apresentados pela defesa já haviam sido apreciados por esta Turma. Entretanto, diante da conversão do julgamento em diligência, nos termos do § 5º do art. 63 do Regimento Interno do CARF, todas as questões serão novamente apreciadas neste julgamento.

1 - LIMITES DA LIDE. CONCOMITÂNCIA COM AÇÃO JUDICIAL

Conforme anotou o julgador de piso, no que o acompanho (fl. 2499):

4.25. Assim, para o período de **01/01/2007 a 16/11/2008**, não há como não observar que o mérito em relação ao direito, por parte da empresa autuada, à isenção/imunidade de contribuições sociais prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, é objeto de discussão no Poder Judiciário, no Mandado de Segurança n.º 2006.61.00.0218598 conforme acima esclarecido, o que caracteriza renúncia ao contencioso administrativo por parte do contribuinte, nos termos do art. 126, parágrafo 3º, da Lei 8.212/91, c/c o parágrafo único do artigo 62 do Decreto nº 70.235/72. 4.25.

4.26. 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, tendo em vista que a decisão definitiva exarada no processo judicial (concedendo ou não a isenção para o referido período, não importando qual a motivação utilizada pelo Poder Judiciário), evidentemente, prevalecerá em relação à decisão administrativa, também definitiva, exarada nos presentes autos.

4.27. Em relação ao mesmo período (01/2007 a 16/11/2008), as matérias trazidas na impugnação administrativa, que possam ter repercussão no lançamento independentemente da decisão judicial, não submetidas ao contencioso judicial, assim como, todas as matérias referentes ao crédito correspondente ao período de 17/11/2008 a 31/12/2008, também objeto do presente lançamento, devem ser conhecidas, tendo em vista que não são objeto de discussão judicial e a impugnação interposta é tempestiva.

Assim, com a observação de que as preliminares de decadência e cerceamento de defesa já foram acima analisadas, para todo o período do lançamento, passaremos a seguir o exame das matérias não submetidas ao contencioso 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.

A matéria relativa a período 01/2007 a 16/11/2008 não foi conhecida pela DRJ, de forma que sobre ela nem mesmo se instaurou o contencioso administrativo. Assim, em que pesem as bem lançadas colocações do auditor fiscal que atendeu ao pedido de diligência, no sentido de reconsiderar as conclusões expostas em sua reposta, não há como rever tal matéria.

Na manifestação sobre a diligência o contribuinte insiste que haveria nulidade “do Acórdão recorrido por não ter apreciado questão relativa a seu direito à isenção reconhecido judicialmente, no período de 1994 a 16/11/2008, limitando-se a analisar as impugnações relativas ao período de 17/11/2008 a 31/12/2008”. Aduz que se a decisão judicial prevalece sobre a administrativa, como diz o item 4.26 da decisão, não há como ser mantida a totalidade da exigência constante dos lançamentos fiscais. Acrescenta que no Processo Administrativo nº 19515.722917/2012-39, que também está sendo julgado nesta mesma seção, a DRJ reconheceu a imunidade até 16/11/2008, conforme trechos do voto ali proferido que cita, concluindo que seria um contrassenso a mesma Turma não reconhecer a inconteste imunidade, inclusive garantida judicialmente, com trânsito em julgado, para o período de 1994 a 16/11/2008. Pugna pelo cancelamento do auto de infração quanto a tal período (01/01/2007 a 16/11/2008).

Não há contrassenso nenhum. De fato ao não conhecer da matéria por concomitância com o julgamento na esfera judicial, não se instaurou sobre a mesma o contencioso administrativo, e caberá à Unidade da Receita Federal do Brasil responsável pela execução do acórdão final a ser proferido neste Processo Administrativo Fiscal aplicar a decisão judicial, afastando a cobrança do período por ela garantido, qual seja, 01/01/2007 a 16/11/2008, caso seja esta a decisão judicial final.

Assim, permanece na presente lide apenas o período de 17/11/2008 a 31/12/2008, sobre o qual deve ser aplicada a decisão emanada no presente processo. Conforme apontado pelo julgador de piso:

4.50. Antes porém da análise dos requisitos legais necessários ao gozo da isenção, que segundo a Fiscalização, foram descumpridos pela Impugnante, cabe ser enfatizado que referida análise será feita somente para o período de 17/11/2008 a 31/12/2008, tendo em vista que, para o período anterior (01/01/2007 a 16/11/2008) o direito da Impugnante à isenção prevista no Art. 195, § 7º, da Constituição Federal, é objeto de discussão no Poder Judiciário, no Mandado de Segurança n.º 2006.61.00.0218598, o que caracteriza renúncia ao contencioso administrativo por parte do contribuinte, nos termos do art. 126, parágrafo 3º, da Lei 8.212/91, c/c o parágrafo único do artigo 62 do Decreto nº 70.235/72, conforme já foi acima esclarecido. Deve ser lembrado que o lançamento ora em discussão abrange o período de 01/01/2007 a 31/12/2008.

Nesse mesmo sentido, cito a Súmula CARF nº 1, segundo a qual “*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.*”

Em conclusão, somente conheço do recurso relativo ao lançamento do período de 17/11/2008 a 31/12/2008. No período de 01/01/2007 a 16/11/2008, deverá ser aplicada a decisão judicial.

2 - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO E NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA

Assim concluiu o Relator a quo, no que o acompanho:

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 quanto 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:

..

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.

Quanto 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:

...

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

3 – DECADÊNCIA. PAGAMENTO ANTECIPADO. AGRAVAMENTO DA MULTA

Assim concluiu o Relator a quo, no que o acompanho:

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.

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):

...

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, houve recolhimento antecipado, apesar de referir-se a "outras rubricas" e destaque 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:

...

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.

...

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.

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%.

Observe, 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.

Nesse mesmo sentido, cito a Súmula CARF n 99:

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.

Para as competências 12/2008 e 13/2008 não há que se falar em decadência, que nem mesmo foi alegada, e quanto à multa agravada, aplicada nessas competências, 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%.

4 – MÉRITO – DO DIREITO À IMUNIDADE

No caso destes autos, remanesce a discussão relativa apenas ao período de 17/11/2008 a 31/12/2008, período em que vigia a MP 446, de 7/11/2008, e no qual a contribuinte foi autuada por infração a diversos de seus dispositivos, quais sejam:

REQUISITO	MP 446/08 de 10/11/08 a 11/02/09	Correspondência na Lei 8.212/91 que vigeu até 09/11/08 e de 12/02/09 até 29/11/09
não ser portadora do certificação de entidade beneficente de assistência social (CEBAS)	Caput do art. 28	Inc. II do Art. 55
Não ter comprovado que promove a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a pessoas conforme seu perfil socioeconômico	Art. 14 c.c. Art. 15	Inc. III do Art. 55
Ter percebidos seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores vantagens ou benefícios	Inc. II do Art. 28	Inc. IV do Art. 55
Não ter comprovado a aplicação integral do eventual resultado operacional em território nacional	Inc. III do Art. 28	Inc. V do Art. 55
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; OU 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	Inciso VI do art. 28	§ 6º do Art. 55

A Medida Provisória 446/2008 não foi apreciada pela Câmara dos Deputados, no prazo previsto pela Constituição Federal, razão pela qual somente teve vigência no período de 10/11/2008 a 12/02/2009, de modo que a partir de 13 de fevereiro de 2009 o dispositivo legal anterior (art. 55 da Lei 8.212/91) voltou a disciplinar a isenção prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal. Tal situação perdurou até a edição da Lei nº 12.101, de 27/11/2009, publicada em 30/11/2009, quando, mais uma vez foi revogado o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

Porém, nota-se que os dispositivos da MP 446/08 em relação aos quais a fiscalização apurou infrações estavam previstos nos incisos do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, e também na Lei nº 12.101, de 2009. Considerando que o presente processo teve seu julgamento sobrestado justamente pela discussão a respeito da constitucionalidade do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, transcrevo o acórdão prolatado pelo Supremo Tribunal Federal no bojo do RE 566.622:

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

1. **Aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária**, somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.

2. É constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001.

3. Reformulada a tese relativa ao tema nº 32 da repercussão geral, nos seguintes termos: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.”

4. Embargos de declaração acolhidos em parte, com efeito modificativo. (grifei)

Nesse sentido, foi publicada a Nota SEI nº 17/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, por meio da qual a PGFN assim se manifestou:

61. Com essa fundamentação, o Ministro compatibiliza a utilização das leis ordinária e complementar na regulamentação da imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social, conferindo a máxima efetividade aos arts 195, §7º e 146, II, ambos da CF, além de justificar a ratio decidendi dos julgados, que pode ser assim sintetizada:

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

62. Aplicando-se os fundamentos determinantes extraídos desses julgados, chega-se às seguintes conclusões:

a) Enquadram-se nessa categoria de matéria meramente procedimental passível de previsão em lei ordinária, segundo o STF: (a.1) o reconhecimento da entidade como sendo de utilidade pública pelos entes (**art. 55, I**, da Lei nº 8.212, de 1991); (a.2) o estabelecimento de procedimentos pelo órgão competente (CNAS) para a concessão de registro e para a certificação[20] - Cebas (**art. 55, II**, da Lei 8.212, de 1991, na sua redação original e em suas sucessivas reedições c/c o art. 18, III e IV da Lei 8.742, de 1993, na redação original e na redação dada pelo art. 5º da Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001); (a.3) a escolha técnicopolítica sobre o órgão que deve fiscalizar o cumprimento da lei tributária referente à imunidade; (a.4) a exigência de inscrição da entidade em órgão competente (art. 9º, §3º, da Lei nº 8.742, de 1993, na redação original e na redação dada pelo art. 5º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001); (a.5) a determinação de não percepção de remuneração e de vantagens ou benefícios pelos administradores, sócios, instituidores ou benfeitores da entidade (**art. 55, IV**, da Lei nº 8.212, de 1991); e (a.6) a exigência de aplicação integral de eventual resultado operacional na promoção dos objetivos institucionais da entidade (**art. 55, V**, da Lei nº 8.212, de 1991)[21];

- b) A delimitação do campo semântico “do modo beneficente de assistência social”, sujeita-se à regra de reserva de lei complementar, consoante o disposto no art. 146, II, da Carta Política;
- c) A exigência de gratuidade total ou parcial na prestação dos serviços sociais é um elemento caracterizador do modo beneficente de atuação, de modo que atrai a regência de lei complementar. Citam-se, a título de exemplo, a concessão de bolsas de estudo e a oferta de leitos para o SUS;
- d) Consequentemente, todas as outras previsões de contrapartidas a serem observadas pelas entidades também demandam a edição de lei complementar, em atenção à norma do art. 146, II, da CF; e e) Por derradeiro, os arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732, de 1998[22], também foram declarados formalmente nulos pela Corte, demonstrando que (e.1) a estipulação de um marco temporal para as condicionantes exigidas para a fruição da imunidade e (e.2) o cancelamento da imunidade aos que descumprirem os requisitos restringem a extensão da imunidade e requerem regulamentação por lei complementar.

Passo então a analisar as razões recursais apresentadas pela contribuinte.

4.1 – Da ausência de certificação de entidade beneficente de assistência social (CEBAS)

Considerando a reabertura do prazo para manifestação sobre a diligência, a contribuinte apresenta cópia de Portaria com o seguinte teor:

PORTARIA Nº 334, DE 17 DE ABRIL DE 2017

O SECRETÁRIO DE REGULAÇÃO E SUPERVISÃO DA EDUCAÇÃO SUPERIOR, no uso da atribuição que lhe confere o Decreto nº 9.005, de 14 de março de 2017, e considerando os fundamentos constantes na Nota Técnica nº 31/2017/DIRAP/CGCEBAS/DPR/SERES/MEC, exarada nos autos do Processo nº 23000.014215/2017-60, resolve:

Art. 1º Fica PRORROGADO por doze meses, com fundamento no art. 41 da Medida Provisória nº 446, de 7 de novembro de 2008, o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS da entidade ASSOCIAÇÃO PAULISTA DE EDUCAÇÃO E CULTURA, inscrita no CNPJ sob nº 49.094.048/0001-03, com sede em São Paulo/SP, referente ao Processo nº 28996.021403/1994-27, expedido conforme Resolução do Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS nº 195, de 10 de novembro de 2005, publicada no Diário Oficial da União, Seção 1, página 84, de 17 de novembro de 2005, passando a contar de 17/11/2005 a 16/11/2009.

Art. 2º Fica RETIFICADA, em decorrência do disposto no art. 1º desta Portaria, a vigência do CEBAS referente ao Processo nº 71010.003538/2009-41, deferido pela Portaria da Secretaria de Educação Superior- SESu nº 2.309, de 15 de dezembro de 2010, publicada no Diário Oficial da União, Seção 1, página 25, de 16 de dezembro de 2010, passando a vigorar pelo período de 17/11/2009 a 16/11/2012.

Art. 3º Fica ACOLHIDO como tempestivo o requerimento nº 23000.008591/2013-91, protocolado em 29 de maio de 2013, para que a análise do processo seja realizada como pedido de renovação do CEBAS.

Art. 4º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

O CEBAS é de fato é requisito essencial para o gozo da imunidade prevista na Constituição Federal, nos termos da legislação que rege o presente lançamento, requisito que foi suprido e não é mais impeditivo para afastar a imunidade.

Entretanto, mesmo superada a existência do CEBAS, a fiscalização apurou inobservância a outros requisitos previstos no art. 28 da MP nº 446, de 2008, vigente no período que se discute do lançamento, que assim disciplinava:

Art. 28. **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 - seja constituída como pessoa jurídica nos termos do **caput** do art. 1º;

II - 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;

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

IV - preveja, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidades sem fins lucrativos congêneres ou a entidades públicas;

V - não seja constituída com patrimônio individual ou de sociedade sem caráter beneficente;

VI - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e à dívida ativa da União, certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS e de regularidade em face do Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal - CADIN;

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

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

IX - aplique as subvenções e doações recebidas nas finalidades a que estejam vinculadas;

X - conserve em boa ordem, pelo prazo de dez anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem como os atos ou operações realizados que venham a modificar sua situação patrimonial;

XI - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária; e

XII - zele pelo cumprimento de outros requisitos, estabelecidos em lei, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

No caso concreto, foram apuradas as seguintes circunstâncias que serviram de fundamento para o lançamento no período discutido (17/11/2008 a 31/12/2008), quais sejam:

4.2 - Da Ausência de Promoção da Assistência Social

Conforme relatou o julgador de piso (fls. 2427):

4.64. De início deve ser enfatizado que, na sistemática adotado pela MP 446/2008, que é a legislação aplicável no período, ora em análise (17/11/2008 a 31/12/2008), **referido requisito está relacionado à concessão ou renovação do CEBAS, ...**

4.65. Assim considerando que a análise dos requisitos para a concessão ou renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS é de competência do Ministério responsável pela área de atuação da entidade (no caso em questão, do Ministério da Educação), **na hipótese da Fiscalização da RFB verificar que a entidade certificada deixou de atender a requisito necessário à manutenção do certificado, a RFB representará ao Ministério responsável, solicitando o**

cancelamento da certificação, conforme dispõe o art. 230 da IN RFB nº 971, de 12/11/2009, com a redação dada pela IN RFB nº 1071, de 15 de novembro de 2010.

4.66. Entretanto, no presente caso, para o período abrangido pelo lançamento, ora discutido (17/11/2008 a 31/12/2008), tal procedimento não era cabível, tendo em vista que a entidade não era certificada, ou seja, não há certificado a ser cancelado pelo Ministério da Educação. Não pode ser esquecido que o próprio Ministério da Educação não renovou o CEBAS da Impugnante, para o período de 17/11/2008 a 15/12/2010, o que

demonstra que a mesma não cumpria os requisitos legais, dentre eles a aplicação em gratuidade, na forma estabelecida em lei, de pelo menos 20% (vinte por cento) das suas receitas.

Quanto a esse requisito, conforme Nota SEI nº 17/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, acima copiada, houve a declaração de inconstitucionalidade de tal dispositivo e, portanto, não poderia ser utilizado como embasamento para cancelamento do CEBAS e, conseqüentemente, da isenção, tanto que, conforme já dito acima, posteriormente à decisão da DRJ o contribuinte teve o CEBAS concedido para todo o período do lançamento.

4.3 - Da Concessão de Remuneração, Vantagens ou Benefícios a Diretores, Conselheiros, Sócios, Instituidores e Benfeitores; da Aplicação dos Resultados Operacionais da Entidade.

Diferente dos outros dois requisitos acima tratados, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a verificação do cumprimento dos requisitos previstos no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, ou no art. 28 da MP 446, de 2008, ou ainda no art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, conforme o período, para fins de conceder a isenção das contribuições previdenciárias, o que tem razão de ser, pois a isenção é matéria tributária. Constatado que a entidade deixou de cumprir quaisquer dos requisitos previstos nesses dispositivos para o gozo da isenção/imunidade, a fiscalização da RFB deve, por dever de ofício, lavrar o Auto de Infração, com o lançamento das contribuições previdenciárias devidas no período correspondente e relatar o fato ao Ministério competente pela certificação, conforme disciplina a Lei nº 12.101, de 2009, vigente na época do lançamento:

Lei nº 12.101, de 2009:

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.

Ainda conforme disciplinam os arts. 26 e 27 da Lei nº 12.101, de 2009, se for verificada prática de irregularidade na entidade certificada, a RFB deve representar a irregularidade ao Ministério responsável, cabendo àquele ministério cancelar o CEBAS, caso assim o entenda. Entretanto, cabe àquele Ministério decidir exclusivamente sobre critérios de certificação, mas não de isenção, por falta de competência, de forma que mesmo que não entenda pelo cancelamento do CEBAS, tal decisão não vincula a administração tributária em relação aos demais critérios por ela verificados.

No caso concreto, uma vez provocado pela RFB quanto às constatações apuradas pela fiscalização para fins de cancelamento do CEBAS, o Ministério da Educação se manifestou e editou a Portaria abaixo copiada, considerando improcedente a representação da RFB e mantendo o CEBAS:

PORTARIA Nº 626, DE 23 DE JUNHO DE 2017

O SECRETÁRIO DE REGULAÇÃO E SUPERVISÃO DA EDUCAÇÃO SUPERIOR, no uso da atribuição que lhe confere o Decreto nº 9.005, de 14 de março de 2017, e considerando os fundamentos constantes na Nota Técnica nº 46/2017/DIRAP/CGCEBAS/DPR/SERES/SERES, exarada no Processo de Supervisão CEBAS nº 23000.016157/2013-85, resolve:

Art. 1º. Julgar improcedente a Representação Administrativa Fiscal da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo - RFB/DEFIS/SP, processo nº 23123.002564/2013-19, a qual deu origem a Supervisão nº 23000.016157/2013-85, instaurada pela Portaria nº 492, de 20 de setembro de 2013, publicada no DOU de 23/9/2013 em face da Associação Paulista de Educação e Cultura(APEC), CNPJ nº 49.094.048/0001-03, bem como a revisão parcial da decisão proferida na NOTA TÉCNICA Nº 33/2017/DIRAP/CGCEBAS/DPR/SERES/SERES para:

(i) **MANTER o Certificado CEBAS da entidade referente ao período de 17/11/2005 a 16/11/2009**, processo nº 28996.021403/1994-27, concedido pela Resolução CNAS nº 195, de 10/11/2005, DOU de 17/11/2005 retificado pela portaria nº 334, de 17 de abril de 2017, DOU de 18 de abril de 2017, em estrita observância ao art. 54 da Lei nº 9.784, de 1999; e;

(ii) **MANTER o Certificado CEBAS da entidade referente ao período de 17/11/2009 a 16/11/2012**, processo nº 71010.003538/2009-41, concedido pela Portaria nº 2.309, de 15 de dezembro de 2010, DOU de 16/12/2010, retificado pela Portaria nº 334, de 17 de abril de 2017, DOU de 18 de abril de 2017, em razão dos fundamentos constantes do PARECER Nº 00909/2017/CONJURMEC/CGU/AGU.

Art. 2º. Cientifique-se a Associação Paulista de Educação e Cultura.

Art. 3º. Cientifique-se a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo.

Art. 4º. Esta Minuta de Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

Os motivos para o indeferimentos da representação estão expostos na Nota Técnica nº 46/2017/DIRAP/CGCEBAS/DPR/SERES/SERES, que amparou a edição da Portaria acima copiada (fls. 3.815 e ss):

3.6 – Quanto à alegação da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização de São Paulo – RFB/DEFIS/SP acerca de “Remuneração de Dirigente e Suposto Abuso de Gestão”, manifestou-se a CONJUR-MEC, no sentido da necessidade de maior arcabouço probatório para se concluir pela irregularidade suscitadas:

63. Para comprovar este subtópico, a Receita Federal do Brasil, nos termos do RFA, colaciona aos autos contrato firmado no ano de 2004 entre a APEC (compradora) e a empresa Novo Campo Adm. Incorporadora S.A. (vendedora), que tem por objeto é um terreno de 16.608,31m², localizado ...Aduz que constam como diretores da Novo Campo, o Sr. Alessandro Poli Veronezi, na situação de conselheiro administrativo e vice-presidente; o Sr. Antônio Veronezi, na condição de presidente do conselho administrativo, e o sr. Victor Poli Vernozi como conselheiro administrativo.

65. Alega que o sr. Antônio Veronezi possui com a APEC relação de associado desde sua fundação, sendo também chanceler da Universidade de Guarulhos.

...

69. Todavia, considerando que a Portaria SERES nº 2.309, de 15 de dezembro de 2010, conferiu à APEC o respectivo certificado ao argumentos de atendimento aos requisitos do referido dispositivo, de forma genérica, não há como a repudiar sem um robusto arcabouço probatório, o que não se observou no bojo na Representação Fiscal Administrativa, conforme asseverado na Nota Técnica nº 33/2017/DIRAP/CGCEBAS/DRP/SERES/SERES, de 11 de maio de 2017.

3.7 Acerca da “não comprovação de aplicação integral do resultado operacional na manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais da entidade”, a CONJUR-

ME, novamente entendeu pela necessidade de comprovação probatório para que pudesse concluir pela irregularidade.

Entretanto, entendo que os atos emitidos pelo MEC não tem eficácia para fins tributários, eis que a competência para verificar requisitos de isenção, como dito acima, é da Administração tributária. Nesse sentido, transcrevo excerto dos louváveis memoriais oferecidos pela PGFN:

II – O Cebas é apenas um dos requisitos necessários à fruição da imunidade

...

§ 1º A entidade interessada na certificação deverá apresentar, juntamente com o requerimento, todos os documentos necessários à comprovação dos requisitos de que trata esta Lei, na forma do regulamento.

38. Possivelmente à luz do disposto §1º acima transcrito, percebe-se em alguns julgamentos realizados neste Conselho inclinação a considerar que todos os requisitos para a fruição da imunidade são comprovados durante a análise do pedido de certificação, postulado perante o Ministério certificador, com a consequente imputação à União do ônus de contraprova em relação ao descumprimento das exigências da salvaguarda.

39. Tal entendimento, contudo, não se mostra correto, pois o fato de a entidade estar devidamente certificada (antecedente) não lhe confere efeito tributário automático de direito à benesse tributária (consequente), na medida em que, para o válido usufruto do benefício, outras exigências distintas da certificação (requisitos materiais) deverão ser preenchidas.

40. O art. 21, §1º, da Lei nº 12.101/2009 deve ser interpretado no sentido de que a entidade interessada deverá apresentar, juntamente com o requerimento de certificação, todos os documentos necessários à comprovação dos requisitos associados a esse certame, em respeito às atribuições legais dos órgãos setoriais envolvidos no trato da matéria.

41. As áreas técnicas dos respectivos Ministérios, quando do exame do cumprimento dos requisitos da certificação das entidades, todavia, não avaliam o cumprimento das determinações contidas nos arts. 14 do CTN e 29 (exceto inciso VI) da Lei 12.101/2009, porquanto se cuidam de imposições relativas à própria fruição da imunidade, sendo sua análise de competência da Receita Federal do Brasil. O Cebas e a imunidade, embora guardem uma ligação íntima, haja vista que o primeiro é requisito para a segunda, nos termos da Lei nº 12.101/2009, são institutos diversos, que não devem se confundir, tendo-se, inclusive, sempre sido atribuído a eles procedimentos e requisitos próprios.

...

46. Para fatos geradores realizados na vigência da Lei 8.212/91, devem ser observados os requisitos do art. 14 do CTN combinados com os requisitos do art. 55 da lei em questão que não foram declarados inconstitucionais pelo STF.

47. Não se pode jamais perder de vista, ademais, que os órgãos que detêm atribuição legal para a análise dos requisitos indispensáveis ao certificado são os Ministérios da Cidadania, da Educação e da Saúde (art. 1º e 21, I a III, da Lei nº 12.101/2009), enquanto a RFB, órgão integrante do Ministério da Economia, possui a atribuição de examinar os requisitos comprobatórios da imunidade *a posteriori* (art. 32 da Lei nº 12.101/2009). Fica clara a divisão funcional legalmente estabelecida para todos os órgãos envolvidos na missão constitucional extraída do art. 195, §7º, da CF.

48. Reforça ainda essa **separação de instâncias e competências** o § 1º do art. 26 da Lei 12.101/09, segundo o qual, **a previsão de recurso** contra a decisão de indeferimento da concessão ou renovação de certificação e contra a decisão de cancelamento **não impede o lançamento de ofício do crédito tributário correspondente**. Confira-se o texto legal:

...

49. Apenas no caso de o lançamento ser impugnado no tocante aos requisitos de certificação é que a autoridade julgadora da impugnação aguardará o julgamento da decisão que julgar o recurso interposto no âmbito dos ministérios (§ 2º). Ainda assim, tal sobrestamento não impede o trâmite processual do processo administrativo fiscal relativo ao mesmo ou outro lançamento de ofício, efetuado por descumprimento aos requisitos de que trata o art. 29 (§ 3º do art. 26).

50. Em razão do exposto, dúvidas não podem restar de que **a auto fruição legítima da imunidade requer, além da certificação, a observância do art. 14, do CTN, por meio da comprovação dos requisitos formais contidos no art. 29 da Lei nº 12.101/2009 (exceto o inciso VI) ou dos requisitos do art. 55 da Lei 8.212/91 não declarados inconstitucionais pelo STF, a depender da data da realização do fato gerador.**

Isso posto, passo a apreciar as constatações da fiscalização apontadas neste Capítulo.

4.3.1 - Da Concessão de Remuneração, Vantagens ou Benefícios a Diretores, Conselheiros, Sócios, Instituidores e Benfeitores;

Neste quesito foram apuradas duas irregularidades, que se constituem em infração aos incisos II e VIII do art. 28 da MP 446, de 2008, quais sejam:

APEC x NOVO CAMPO – Contrato de venda e compra, securitização, e alienação fiduciária

Conforme descrito no relatório fiscal do Auto de Infração (fls. 686 a 692), em 2004 a APEC efetuou a compra de um terreno, da empresa Novo Campo, no valor de R\$ 16 milhões, para pagamento em 114 meses; constatou a fiscalização, dentre outras impropriedades, que

1 - Da matrícula de nº 40.513 no 1º Registro de Imóveis da Comarca de Guarulhos, ficou evidenciado que, desde o início, o imóvel foi passado para o domínio da Novo Campo especialmente para a transação com a APEC; conforme consta da matrícula do imóvel (fl. 690) e na ata da Assembleia Geral Extraordinária realizada em 3 de dezembro de 2003, em 3/12/2003, a novo campo recebe o imóvel do Sr. Antonio Veronezi e de sua esposa Maria Dirce Poli Veronezi, pelo valor de R\$ 1.827.000,00, para fins de aumento de capital, e o transfere, num prazo de menos de 3 meses (17 de fevereiro de 2004), para a APEC, por R\$ 16 milhões, o que indica, de início, que a compra foi superfaturada, além do que o comprador, a APEC, e o vendedor, a Novo Campo, eram do mesmo grupo familiar Veronezi;

2 – Relata a fiscalização que “O contrato de compra e venda teve adendos posteriores para incluir a intervenção de terceiras empresas, em situação de alienação fiduciária, onde até as mensalidades dos alunos eram apresentadas como garantia, sem afastar o cerne da transação, que havia um comprador, a APEC, e um vendedor a Novo Campo, ambas do grupo familiar Veronezi;” nesse contrato de alienação fiduciária para o mesmo imóvel, a Novo Campo era a ‘cedente’; a CSA (pertencente também ao grupo familiar Veronezi) era “cessionária; e a APEC a “Interveniente”;

3 – consta no contrato de prestação de serviços de gerenciamento e manutenção de conta vinculada, celebrado entre a APEC e a Novo Campo, que conforme foi estabelecido no contrato celebrado em 17 de fevereiro de 2004 pelas mesmas, os alunos selecionados pagarão suas mensalidades, via boleto bancário, diretamente na Conta Corrente Vinculada da Novo Campo Agência nº 2001, Conta Corrente nº 338611, mantida no banco depositário; dos registros contábeis verificou-se que somente nos anos de 2007 a 2010 foi pago o valor de R\$ 18,93

milhões, por meio de pagamento direto ou por mensalidades de alunos, sendo que já tinham sido realizados pagamentos em anos anteriores (2004 a 2006) e os pagamentos se ainda estenderiam até 02/2014; ou seja, o valor pago apenas nos anos fiscalizados foi superior ao valor nominal acordado;

Com base nesse indícios, concluiu a fiscalização que a mantenedora APEC, que tem Antonio Veronezi como associado, mas também diretor e chanceler da mantida UNG (Universidade de Guarulhos), 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, em desacordo com as restrições ditadas, no caso concreto, no inc. II do Art. 28 da MP 446/08**, “II - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título”.

A recorrente alega que Antonio Veronezi não é mais associado da APEC desde 2002, o que pode ser verificado nas atas apresentadas, que estão às fls. 1742 a 1786.

A fiscalização apurou que

Antonio Veronezi tem com a APEC, a associação mantenedora da UNG, a relação de:

1 – associado desde sua fundação;

2 – chanceler da UNG, em todo o período de 01/07 a 12/10, e deste até o presente;

...

A entidade fiscalizada foi intimada e reintimada a apresentar a relação de associados desde sua fundação, sem atendimento a qualquer tempo da exigência fiscal, mas em Atas de Assembléia, anteriores a 2007, encontram-se referências a Antonio Veronezi como associado, sem que conste que tenha havido afastamento desta situação, **e mesmo que tivesse acontecido, formalmente, faticamente deveria ser desconsiderado pelo que se apresenta neste relatório; (fl. 689)...**

De fato, nas atas constantes dos autos não há referência a Antonio Veronezi; entretanto, as demais constatações trazidas no relatório fiscal demonstram que as empresas com as quais a APEC se relacionava, levantadas pela fiscalização nos autos, são todas pertencentes à família Veronezi, de forma que, conforme apontado pela fiscalização, mesmo que Antonio Veronezi tenha sido formalmente afastado da composição societária da APEC, faticamente isso não aconteceu, pois empresas pertencentes ao seu grupo familiar continuavam se relacionando com a APEC. Ademais, ele foi um dos sócios fundadores da APEC, conforme pode ser constatado no Estatuto da instituição datado de 12/10/69 (fls. 286/291 dos autos) e, na época dos fatos, era chanceler da UNG, mantida pela APEC; embora a recorrente afirme que tal função seja apenas pedagógica, fato é que Antonio Veronezi foi o fundador da APEC e dela (ou de sua mantida) não se afastou até o período do lançamento. Ademais, conforme apontou o julgador de piso, o contribuinte “não trouxe aos autos documentos que pudessem comprovar que Antonio Veronezi, durante o período do lançamento, não tinha qualquer vínculo com a APEC, conforme foi alegado...”

Acrescenta que não houve irregularidade na aquisição do imóvel, adquirido a preço de mercado. Entretanto, nada fala a respeito da constatação de que em 17/12/2003 o Sr. Antonio Veronezi (fundador UNG, mantida pela APEC) e sua esposa transmitiram o imóvel para aumento de capital social da Novo Campo Administradora e Incorporadora S/A (pertencente à família Veronezi), pelo valor estimativo de R\$ 1,83 milhões e em menos de 3 meses o mesmo imóvel foi adquirido pela APEC por R\$ 16 milhões (mais de 8 vezes o valor original), o que

implica uma compra superfaturada, além de uma forma disfarçada de distribuir o patrimônio da APEC aos seus fundadores, em afronta ao inciso VIII do art. 28 da MP 446, de 2008.

Quanto aos valores pagos nos anos de 2007 a 2010, que superam o valor nominal do terreno, alega a recorrente que os juros e atualização monetária na forma contratual eram superiores ao praticados no mercado (13% ao ano) e que os valores indicados pela fiscalização como pagos nos anos de 2007 a 2010 estão incorretos, pois considerou, de forma incorreta, como pagamento, os valores das mensalidades recebidas em conta vinculada do Banco Itaú SA. Alega que tal conta estava em seu nome e os recursos ali depositados lhes pertenciam, sendo que os pagamentos à Novo Campo foram feitos por meio de TEDs, de forma que no ano de 2009 foi paga a importância de R\$ 4.149.239,06 e no de 2010 a importância de R\$ 4.225.857,70. Os valores levantados pela fiscalização foram:

2007 : R\$ 3.927.598,13

2008 : R\$ 2.772.700,16

2009 : R\$ 6.917.033,56

2010 : R\$ 5.312.668,03

Total : R\$18.929.999,88

Nesse sentido, assim se pronunciou o julgador de piso:

4.80. Entretanto, conforme consta na cláusula 3.1, item “f”, do Instrumento de Cessão Fiduciária de Mensalidades (fls. 252/258), os créditos gerados pelas mensalidades, exigíveis mês a mês, seriam representados por fichas de compensação, das quais constariam os seguintes dados da conta vinculada de titularidade da Nova Campo S/A – Para crédito na conta nº 870002, Agência 0046, do Banco Itaú S/A. Por outro lado, no Contrato de Prestação de Serviços de Gerenciamento e Manutenção de Conta Vinculada (fls. 269/278), no item II, “b” dispõe: *“conforme estabelecido na cláusula 3.1, item “f”, do Instrumento de Cessão Fiduciária de Mensalidades (CESSÃO DE MENSALIDADES), celebrando em 17 de fevereiro de 2004 entre a NOVO CAMPO e a APEC, os alunos selecionados pagarão suas mensalidades, via boleto bancário, diretamente na Conta Corrente Vinculada da NOVO MUNDO Agência nº 2001, Conta Corrente nº 338611 mantida no BANCO DEPOSITÁRIO.*

4.81. Conforme pode ser observado nas expressas disposições contratuais, ao contrário do alegado pela Impugnante, a titular da referida conta vinculada é a Novo Campo Administradora e Incorporadora S/A, o que demonstra que os valores não eram depositados em nome da própria Impugnante. O que houve foi apenas alteração no número da conta, mas a titularidade continuou a mesma, ou seja, os valores foram depositados diretamente na conta da Novo Campo e não da APEC.

4.82. Por outro lado, como foi salientado pela Fiscalização, os lançamentos contábeis não historiam e nem segregam valores referentes a fatos neles previstos, como os ajustes que se imporiam para os valores das mensalidades reservadas aos pagamentos, considerando os inadimplentes e os alegados “índices mínimos de cobertura”.

Assim, os valores apurados pela fiscalização estão corretos, pois conforme demonstrado os alunos pagavam as prestações diretamente na conta da Novo Campo, de forma que os pagamento não eram feitos somente por TEDs.

Ademais, segundo a tabela de fls. 279 o valor mensal da prestação era de R\$ 253.492,13, já incluídos os juros, de forma que o valor anual a ser pago era em torno de R\$ 3 milhões, o que demonstra que mesmos os valores apontados pela recorrente são acima do acordado.

Assim, concordo com o entendimento do julgador de piso, ao concluir que (fl. 2431).

... 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, em desacordo com as restrições ditadas no inciso IV do art. 55 da Lei nº 8.212/91, inc. II do art. 28 da MP 446/08, ou inc. I do art. 29 da Lei 12.101/09, em seus períodos de regência.

Entendo ainda que essas mesmas constatações constituem-se em descumprimento também do inciso VIII do art. 28 da MP 446, 2008, ou seja, “VIII - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;”; , tanto pela aquisição superfaturada do imóvel, quanto pelo pagamento mediante a transferência mensal de recursos para a Novo Campo, empresa pertencente à família Veronezi, em valores superiores ao acordado.

Tal conclusão, por si só, já é capaz de manter o lançamento, uma vez que nos termos da legislação de regência (art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991; art. 28 da MP 446, de 2008, ou art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009), a entidade certificada somente fará à isenção se observar, cumulativamente, todos os requisitos ali descritos.

APEC x ERAL – Contrato de administração financeira

Apurou ainda a fiscalização que a APEC firmou contrato de prestação de serviço de administração financeira com a empresa ERAL - EMPRESA RECUPERADORA DE ATIVOS LTDA., para gerenciamento de todos os seus recebimentos e de todos os seus pagamentos; a contratada ERAL, empresa ligada ao núcleo familiar de Antonio Veronezi, tem ainda como sócias as pessoas jurídicas Indian Participações Ltda e São Paulo Properties S/A, que são também empresas controladas pelo grupo familiar Veronezi. A Eral ainda tinha como diretor o Sr. Luiz Augusto Carvalho Certain, que foi escolhido para a dupla função de vice-presidente e diretor financeiro da Associação Paulista de Educação e Cultura, o que lhe colocou na situação de ser simultaneamente prestador de serviço, como diretor da Eral e cliente, como diretor da APEC, em evidente conflito de interesses; apurou a fiscalização que

Formal e faticamente, o contrato de administração financeira, entre a associação educacional e a gestora contratada, é incompatível com a obrigação que a pretendente à imunidade das contribuições previdenciárias tem de demonstrar para comprovar a ausência de benefícios ou vantagens que se ofereçam a seus administradores, associados, instituidores, ou benfeitores, e, mais uma vez, em desacordo com as restrições ditadas no Inc. IV do Art. 55 da Lei nº 8.212/91, Inc. II do Art. 28 da MP 446/08, ou Inc. II do Art. 29 da Lei 12.101/09

Na situação evidencia-se claro abuso de forma na gestão da entidade que pleiteia sua condição de imune, e conseqüente confusão patrimonial passível dos efeitos previstos no Art. 50 do Código Civil Brasileiro(Lei 10.406/2002):

6.5.6.14. Do que pode ser observado nos lançamentos anexos a este Termo, importante destacar a magnitude das totalizações da movimentação financeira nas contas referentes à Eral na contabilidade da Associação Paulista de Educação e Cultura:

2007 : R\$ 10.584.490,38 (D); R\$ 10.581.541,76 (C)

2008 : R\$ 33.471.327,46 (D); R\$ 33.448.003,38 (C)

2009 : R\$ 55.785.580,53 (D); R\$ 50.973.275,47 (C)

2010 : R\$ 34.240.412,96 (D); R\$ 37.766.633,76 (C)

6.5.6.15. Em conflito com os termos do contrato entre a Apec e Eral, não se encontram na contabilidade lançamentos de pagamentos pelos supostos serviços prestados pela contratada, e, de outra parte, as atividades relatadas nos históricos dos lançamentos das contas 11350100, 113150100, 113150101 (Eral Empresa Recup de Ativos Ltda) é de tal forma abrangente, que fica difícil saber se esta se lidando com a contabilidade da contratante ou da suposta contratada.

A recorrente se defende afirmando que

1 - Luiz Augusto de Carvalho Certain não é sócio ou administrador da ERAL desde 21 de julho de 2008, situação que o julgador de piso preferiu desconsiderar;

2 – que a contratação da ERAL com atribuição de amplos e gerais poderes visa otimizar a administração da movimentação financeira, uma vez que emite mensalmente em média 15.000 cobranças de mensalidades;

3 – que o fisco reconheceu que o trabalho foi efetuado e não demonstrou ter o trabalho incorrido em prejuízo à recorrente ou em condições a ela desfavoráveis, devendo ser afastada presunção de favorecimento;

4 – que não houve nenhuma confusão patrimonial, vez que o próprio fisco fez constar na folha 47 do Termo de Verificação Fiscal os valores “da movimentação financeira nas contas referentes à Eral na contabilidade da Associação Paulista de Educação e Cultura”

5 – que o fisco não identificou nenhum pagamento efetuado a título de distribuição de valores à ERAL, não tendo apresentado nenhuma prova nesse sentido.

Esses mesmos argumentos foram submetidos à apreciação da primeira instância, cujos fundamentos adoto e reproduzo:

4.86. De início, cabe ser observado que no presente caso, independentemente do serviço ter sido ou não efetivamente efetuado, entendo que, realmente, não há como não concordar com a Fiscalização. No caso, 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. Ou seja, os membros de um mesmo grupo familiar (membros da família Veronezi) se colocam na situação de serem, ao mesmo tempo, prestadores de serviços, como sócios e diretores da Eral e, clientes, como diretores e associados da APEC. No caso concreto, é impossível de se estabelecer a independência de interesses dos administradores das empresas contratantes. O conflito de interesses é evidente, pois a gerida, no caso uma associação sem fins lucrativos que se pretende imune às contribuições previdenciárias, não tem como contraditar, por falta de interesse de seus administradores, a sua gestora financeira, no caso uma empresa mercantil que tem como fim a busca da maior lucratividade possível nas suas atividades. 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), ora Impugnante.

4.87. O fato do sr. Augusto Certain Luiz de Carvalho ter deixado de ser administrador da Eral em 21/07/2008 e eleito, logo após, em 04/08/2008, diretor da APEC, ao contrário do alegado pela Impugnante, reforça mais ainda os argumentos da Fiscalização, pois evidencia a confusão, a zona cinzenta observada nas administrações das empresas contratantes. E nem poderia ser diferente, tendo em vista que as mesmas são controladas pelo mesmo grupo familiar, qual seja; a família Veronezi, no caso o Sr. Antonio Veronezi e seus filhos Alessandro e Victor Poli Veronezi.

4.88. Assim, como bem demonstrou a Fiscalização, o contrato de administração financeira, entre a associação educacional e a gestora contratada, é incompatível com a obrigação que a pretendente à imunidade das contribuições previdenciárias tem de

demonstrar para comprovar a ausência de benefícios ou vantagens que se ofereçam a seus administradores, associados, instituidores, ou benfeitores. Desta forma, a situação demonstrada, mais uma vez, evidencia o descumprimento, pela APEC, ora Impugnante, do requisito previsto no inciso IV do art. 55 da Lei nº 8.212/91, no inciso II do art. 28 da MP 446/08 e no inciso. I do art. 29 da Lei 12.101/09;

Ademais, a leitura do item 4.87 deixa claro que o julgador de piso não desconsiderou a alegação de que Luiz Augusto de Carvalho Certain não era sócio ou administrador da sociedade desde 21 de julho de 2008, mas concluiu que ao contrário de socorrer a recorrente, o fato de ter, logo em seguida à sua saída da ERAL, sido eleito diretor da APEC reforça "...a confusão, a zona cinzenta observada nas administrações das empresas contratantes".

Ademais, constatou a fiscalização que "*Em conflito com os termos do contrato entre a Apec e Eral, não se encontram na contabilidade lançamentos de pagamentos pelos supostos serviços prestados pela contratada*", o que se constitui em indício de haver simulação de prestação de serviços, cujo objetivo era a transferência do controle financeiro da APEC para empresas pertencentes ao grupo familiar Veronezi, fato que, conforme concluiu o julgador de piso, constitui-se num conflito de interesses, pois a gerida (APEC) não tem como contraditar, por falta de interesse de seus administradores, a sua gestora financeira, no caso uma empresa mercantil que tem como fim a busca da maior lucratividade possível nas suas atividades; conforme aponta o julgador de piso, "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), ora Impugnante.", de forma que a contratação da ERAL constitui-se em verdadeiro descumprimento ao disposto no inciso II do art. 28 da MP 446/08.

Pelo exposto, concluo que não assiste razão à recorrente.

4.3.2 - da Aplicação dos Resultados Operacionais da Entidade

Neste quesito apurou a fiscalização que a APEC não teria comprovado a aplicação integral do seu resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, uma vez que, intimada, não comprovou os valores constantes nas contas contábeis *Colina Paulista S.A.(21100100, e 211110100); 2 Menescal Participações Ltda.(21100300 e 211110300); e 3 Spencer International Inc (21100200 e 211120200), para este caso, operação internacional, eram exigíveis os contratos de câmbio;*

Os valores considerados pela fiscalização como não aplicados na entidade foram:

COLINA

2007 : R\$ 1.045.355,95

2008 : R\$ 1.058.915,47

2009 : R\$ 1.319.579,51

2010 : R\$ 100.795,25

Sub-Total: R\$ 3.524.646,18

MENESCAL

2007 : R\$ 0,00

2009 : R\$ 300.000,00

2010 : R\$ 700.000,00

Sub-Total: R\$ 1.000.000,00

SPENCER

2010 : R\$ 8.145.072,44

TOTAL: R\$ 12.669.718,62(Valores originários)

No recurso a recorrente reforça as teses já submetidas à apreciação de primeira instância. Como se discute nos presentes autos os anos de 2007 e 2008, em relação à empresa Colina, tanto no Termo de Intimação Fiscal nº 4 – TIF 4, quanto no TIF 5 (fls. 663 e 665) a fiscalização requereu:

1.4 - As cópias dos contratos, sem qualquer registro público, apresentados em atendimento ao TIF nº 03, relativas a: 1 – Delfin Rio S.A. Crédito Imobiliário, CNPJ 33.923.848/0001-41; e, 2- Eral Empresa Recuperadora de Ativos Ltda, CNPJ não informado; deverão ser apresentados em suas versões averbadas em cartório;

1.5 - Relativo ao contrato com a Delfin Rio S.A. Crédito Imobiliário, para promessa de compra e venda firmada em 29/06/79, no 1º Ofício de Notas do Rio de Janeiro, conforme cópia simples, não registrada, que se apresentou para o TIF nº 03, se impõe, além da averbação do contrato, cópia atualizada do registro do imóvel nele referido;

Os documentos não foram apresentados e a fiscalização concluiu que

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;**

Ademais, mesmo com a juntada de tais documentos por cópia simples, concordo como o julgador de piso (fl. 2432/2433) quando aduz que:

4.92. Nas defesas apresentadas a Impugnante alega que os pagamentos feitos à empresa Colina Paulista S.A. referem-se à compra do imóvel onde hoje se encontra a Universidade de Guarulhos na Cidade de Guarulhos, de acordo com o Instrumento Particular de Confissão de Dívida e Renegociação de Condições de Pagamento firmado (doc..º 36). ...

4.93. Entretanto os documentos nº 36 e 37, juntados às fls.1858/1865, 2096/2103 e 2334/2341, Instrumento de Confissão de Dívida e Acórdão do CRPS, não comprovam de maneira isolada, que os pagamentos efetuados à Colina, apontados pela Fiscalização, estejam relacionados com a confissão de dívida apresentada.

...

Da mesma forma que na impugnação, no recurso nada de novo 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., apontados pela Fiscalização no Termo de Verificação Fiscal, foram realmente aplicados na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, razão pela qual entendo que houve não foi comprovado o cumprimento do requisito previsto no inciso III do art. 28 da MP 446, de 2008, devendo ser mantido o lançamento.

4.5 – Da existência de Débitos Previdenciários

Com relação a existência de débitos, a relação apresentada pela fiscalização está às fls. 698 e é composta apenas de débitos até a competência 02/2007, período que eram inexigíveis, conforme decisão judicial, de forma que não se constituem em impedimento ao gozo da isenção.

5 - Das Contribuições Apuradas, do resultado da diligência e das multas

Constatado que a empresa, no período em que conhecido o recurso, qual seja de 17/11/2008 a 31/12/2008, não tinha direito à isenção prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal, conforme demonstrado nos autos, deve ser mantido o lançamento nesse período.

Entretanto, os autos foram baixados em diligência para que a autoridade lançadora se pronunciasse sobre a alegação da recorrente de que haveria diferença considerável em relação ao valor do crédito tributário lançado em decorrência de adoção de critério incorreto quanto às bases de cálculo.

Os termos da diligência foram atendidos e os esclarecimentos solicitados estão às 2.832 e seguintes, onde se pode verificar que não houve diferenças nas competências 12/2008 e 13/2008, que remanescem no lançamento, de forma que o lançamento relativo a essas competências deve ser mantido na íntegra.

Com relação à competência novembro/2008, o resultado da diligência somente deverá ser aplicado no período de 17/11 a 30/11/2008.

Com relação à multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória (**DEBCAD 37.365.9210 CFL 68**), entendo que, sendo a apresentação da GFIP mensal, não há como considerar que a GFIP apresentada no mês de novembro/2008 estaria correta do dia 1º/11 até o dia 16/11 (16 dias) e incorreta a partir do dia 17/11 até o dia 30/11 (14 dias); como não há como apresentar duas declarações para o mês mesmo, deverá ser aplicada a decisão judicial para todo o mês de novembro, pois abrange um maior período do mês; assim, considerando que a multa discutida somente incidiu até a competência 11/2008 (considerando a superveniência da MP 449/2008, que deu novo tratamento da multa), período em que o recurso não foi conhecido por concomitância com ação judicial onde se discutia a mesma matéria, deve ser aplicada a decisão judicial em todo período de seu lançamento, de forma a multa por descumprimento de obrigação acessória não mais subsiste.

Quanto à multa de mora aplicada até a competência até 11/2008, posteriormente à comparação efetuada pelo Auditor-Fiscal para fins de aplicação da retroatividade benigna, comparação esta com a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça caminhou no sentido de aplicação, mesmo nos casos de lançamento de ofício, da retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20% (remete ao art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996), uma vez que multa antes lançada era denominada na Lei nº 8.212, de 1991, de multa de mora. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional propôs a inclusão na lista de dispensa de contestar e recorrer o seguinte tema:

1.26. Multas

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Dessa forma a própria Fazenda Nacional já se curvou à jurisprudência do STJ para desistir de contestar e recorrer da matéria e assim acatar a aplicação, nos lançamentos relativos a fatos geradores anteriores à MP 449, de 2008, da multa moratória de 20% e não a multa de ofício de 75%, nas hipóteses em que esta for mais benéfica.

Assim, no período remanescente na presente discussão (17/11 a 30/11), a multa imposta a recorrente deve ser recalculada conforme a redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, conferida pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, "c", do CTN.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações em relação ao período de 01/01/2007 a 16/11/2008 por concomitância com ação judicial, e na parte conhecida por dar provimento parcial ao recurso para:

1 – para o período de 17 a 30/11/2008, determinar o recálculo da multa, conforme redação do art. 35 da Lei nº 8.212, 1991, conferida pela Lei nº 11.941, 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória;

2 – para as competências 12/2008 e 13/2008, desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%; e

3 – afastar o lançamento da multa por descumprimento de obrigação acessória (CFL 68).

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva