



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.722973/2013-54
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.376 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de outubro de 2023
Recorrente ORGANIZACAO DE SAUDE COM EXCELENCIA E CIDADANIA - OSEC
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

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

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

Não sendo necessário a emissão de ato cancelatório inexistente nulidade.

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

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Comprovado intuito de fraude descrita nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, aplica-se a contagem do prazo decadencial no forma do art. 173, I, do CTN. Para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I do art. 173 do CTN. Súmula CARF nº 101. Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PROVAS DOCUMENTAIS COMPLEMENTARES. INOCORRÊNCIA DE PRECLUSÃO.

É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de impugnação, desde que os documentos, especialmente juntados com o recurso voluntário, sirvam para robustecer tese que já tenha sido apresentada e/ou que se verifiquem as hipóteses das alíneas do § 4.º do art. 16 do Decreto nº 70.235.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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

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

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

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

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

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

A aplicação dos resultados da entidade em finalidades diversas dos seus objetivos sociais/institucionais constitui descumprimento da legislação afeta à imunidade das contribuições sociais/previdenciárias.

O pagamento a diretores, associados, instituidores ou benfeitores utilizando-se de pessoas jurídicas das quais são titulares ou sócios, sem a comprovação dos reais serviços prestados pelas pessoas jurídicas contratadas, leva à conclusão de tratar-se de remuneração indireta às pessoas físicas e aplicação dos resultados da entidade em atividades não institucionais.

A eventual portabilidade de certificação gera uma presunção relativa da condição de entidade imune, sem prejuízo da entidade poder ser fiscalizada e ter o dever de demonstrar a todo tempo o cumprimento dos requisitos legais exigidos para manter a sua condição imune. Os aspectos meramente procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade, tais como as referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo, continuam passíveis de definição por lei ordinária. É possível a entidade ser fiscalizada e autuada motivadamente.

BOLSAS DE ESTUDO CONCEDIDAS A EMPREGADOS E PARENTES EM VIRTUDE DE CONVENÇÃO COLETIVA. SÚMULA CARF Nº 149.

A concessão de bolsas de estudo de curso superior, em virtude de previsão contida na convenção coletiva de trabalhadores, se enquadra nas hipóteses de

exclusão do salário de contribuição previdenciário, não devendo compor a base de cálculo das contribuições.

Súmula CARF nº 149. Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES PATRONAIS PREVIDENCIÁRIAS.

A Instituição não reconhecida como imune das contribuições sociais/previdenciárias, deve contribuir para a seguridade social, da mesma forma que as empresas em geral.

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS.

A Instituição não reconhecida como imune das contribuições sociais/previdenciárias, deve contribuir para as terceiras entidades e fundos, da mesma forma que as empresas em geral.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. IMPUTAÇÃO.

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

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPETÊNCIAS 12 E 13/2008.

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

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

AUTO DE INFRAÇÃO CONTENDO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. COMPETÊNCIAS ATÉ 11/2008. RETROATIVIDADE BENIGNA. ARTIGO 106, II, “C”, DO CTN. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449/2008. LEI Nº 11.941/2009. LIMITE EM 20%.

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa em 20%, em relação aos lançamentos de contribuições sociais decorrentes de obrigações principais realizados pela Administração Tributária em trabalho de fiscalização que resulte em constituição de crédito tributário concernente ao período anterior a Medida Provisória 449, de 3 de dezembro de 2008, o que envolve competências até 11/2008.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial aos recursos para excluir da base de cálculo do lançamento os valores relativos abolsas de estudos de curso superior, e para que se observe o cálculo da multa mais benéfica para a obrigação principal, na forma do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa em 20% até a competência de novembro de 2008, inclusive.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

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

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recursos Voluntários do contribuinte OSEC - Organização de Saúde com Excelência e Cidadania (e-fls. 2.687/2.758) e dos responsáveis solidários (e-fls. 2.882/2.928 – Darci Gomes do Nascimento; e-fls. 2.982/3.023 – Carlos Carvalho da Silva Afonso; e-fls. 2.934/2.975 – Milton Soldani Afonso), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo contribuinte e pelos responsáveis solidários, devidamente qualificados nos fólios processuais, relativo ao inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 2.591/2.646), proferida em sessão de 30/03/2016, consubstanciada no Acórdão n.º 10-56.215, da 6.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS (DRJ/POA), que, por unanimidade de votos, julgou improcedentes os pedidos deduzidos nas impugnações, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

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

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

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

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

SUSPENSÃO DA ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS/ PREVIDENCIÁRIAS. LEGISLAÇÃO.

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

O direito à isenção das contribuições sociais, previsto no art. 195, § 7º da Constituição Federal está condicionado, até 29/11/2009, ao cumprimento cumulativo dos requisitos exigidos pelo art. 55 da Lei nº 8.212/1991 e após aos requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101/2009

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

RESULTADOS. APLICAÇÃO. REMUNERAÇÃO DE DIRETORES.

O pagamento a diretores, associados, instituidores ou benfeitores utilizando-se de pessoas jurídicas das quais são titulares ou sócios, sem a comprovação dos reais serviços prestados pelas PJs contratadas, leva à conclusão de tratar-se de remuneração indireta às pessoas físicas e aplicação dos resultados da entidade em atividades não institucionais.

A aplicação dos resultados da entidade em finalidades diversas dos seus objetivos sociais/institucionais constitui descumprimento da legislação afeta à isenção das contribuições sociais/previdenciárias. Não atendimento aos incisos IV e V do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991 e aos incisos II e III do artigo 28 da MP 446/2008.

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES PATRONAIS PREVIDENCIÁRIAS.

AI Debcad nº 37.304.068-7

A Instituição não reconhecida como isenta das contribuições sociais/previdenciárias, deve contribuir para a seguridade social, da mesma forma que as empresas em geral.

BOLSAS DE ESTUDO CONCEDIDAS A EMPREGADOS E PARENTES.

A concessão de bolsas de estudo de curso superior não se enquadra nas hipóteses de exclusão do salário de contribuição previdenciário, devendo compor a base de cálculo das contribuições.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/08/2008 a 31/12/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS

AI Debcad nº 37.304.069-5

A Instituição não reconhecida como isenta das contribuições sociais/previdenciárias, deve contribuir para as terceiras entidades e fundos, da mesma forma que as empresas em geral.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para o período de apuração em referência, com auto de infração juntamente com as peças integrativas e respectivo Relatório Fiscal juntado aos autos (e-fls. 4/38), foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irrisignação, pelo que passo a adotá-lo:

Trata-se de entidade que atua no ramo da educação, da saúde e assistência social, com sede no município de São Paulo/SP. Em ação fiscal, foi constatado que, no período de 01/2008 a 12/2008, esta organização não cumpriu com os requisitos exigidos na Lei nº 8.212/1991 e na Medida Provisória nº 446/2008 para usufruir o benefício da isenção das contribuições sociais/previdenciárias, resultando suspensa a isenção e lavrados autos de infração para a cobrança integral das contribuições previdenciárias patronais devidas à Seguridade Social.

I – Do descumprimento dos requisitos para gozo da isenção

No Relatório Fiscal às fls. 03/38, a fiscalização descreve os fatos que levaram à SUSPENSÃO DA ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES, por descumprimento dos incisos

IV e V do art. 55 da Lei nº 8.212/1991 e dos incisos II, III e VIII do art. 28 da MP nº 446/2008:

a) Inexistência de Ato Declaratório de Isenção - a fiscalização relata que a entidade fiscalizada não apresentou o Ato Declaratório de Isenção das Contribuições Previdenciárias para o período fiscalizado, de 01/2008 a 12/2008. Que nos registros dos sistemas informatizados da RFB não consta nenhum processo de requerimento de isenção, concluindo que esta entidade nunca foi reconhecida como isenta das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/1991 já que o Ato Declaratório era necessário para o benefício da isenção, nos termos da legislação vigente à época – §1º do art. 55 da Lei nº 8.212/1991 combinado com o art. 208, §2º do RPS – Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999. Menciona ter consultado a Derat – Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária em São Paulo e obtido resposta no sentido que esta pessoa jurídica não era legalmente isenta das contribuições sociais previdenciárias nos moldes do art. 55 da Lei nº 8.212/1991 e suas respectivas regulamentações;

b) Benefícios Concedidos a Diretores – a fiscalização relata que a entidade fiscalizada utilizou-se de subterfúgios para remunerar seu grupo de dirigentes, constituído essencialmente por membros da família Afonso e outras pessoas a seu serviço.

b) Benefícios Concedidos a Diretores – a fiscalização relata que a entidade fiscalizada utilizou-se de subterfúgios para remunerar seu grupo de dirigentes, constituído essencialmente por membros da família Afonso e outras pessoas a seu serviço.

A OSEC – Organização de Saúde com Excelência e Cidadania, então mantenedora da UNISA – Universidade de Santo Amaro, de acordo com sua escrituração contábil, teria adquirido entre 1998 e 1999, o imóvel em que instalou o Campus II da UNISA, imóvel este que fora comprado pela Golden Cross em 11/1996 da Empresa Distribuidora de Relógios Hora Ltda. No ano de 2000 (14/07/2000), adquiriu da Sociedade Educacional Barão do Rio Branco o imóvel em que funciona o Campus III da UNISA, sem registrar tais compras no registro de imóveis. Nos anos de 2005 e 2006, a OSEC vendeu estes imóveis para a empresa com fins lucrativos AP Areal Participações Ltda. (CNPJ nº 01.870.896/0001-22), titulada pela família Afonso. Na escritura dos imóveis datada de 17/08/2006, consta como compradora a empresa AP Areal, e não aparecem os proprietários imediatamente anteriores, como se os imóveis não tivessem pertencido à OSEC nem à Golden Cross. Logo após as vendas, a OSEC celebrou contratos de locação destes mesmos imóveis com a AP Areal, em valores muito semelhantes às parcelas que deveria receber pelas vendas. Esta constatação levou à conclusão de que a OSEC cedeu parte de seu patrimônio a seus dirigentes (com vantagens para estes já que os imóveis foram na verdade doados à família Afonso sem qualquer retribuição pecuniária) descumprindo o inciso IV do art. 55 da Lei nº 8.212/1991 e os incisos II e VIII do art. 28 da MP 446/2008 bem como, com relação ao valor da locação, deixou de aplicar seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais, descumprindo o inciso V do art. 55 da Lei nº 8.212/1991 e o inciso III do art. 28 da MP 446/2008;

b.2) Pagamentos a prestadores de serviços (diretores e pessoas ligadas)

No ano de 2008 foram encontrados diversos pagamentos a diretores, ex-diretores e pessoas ligadas à OSEC, disfarçados em forma de pagamentos a prestadoras de serviços. Intimada a apresentar os comprovantes da efetiva prestação de serviços de todos os prestadores, a autuada nada apresentou. Estes pagamentos foram considerados remuneração disfarçada de contribuintes individuais e lavrado auto de infração para cobrança das contribuições previdenciárias incidentes.

A fiscalização discorre a respeito das ligações de cada uma das empresas e pessoas físicas a seguir enumeradas e de seus controladores, com a OSEC e conclui ter havido desvio de recursos da OSEC para estas pessoas ou empresas (descumprimento dos incisos IV e V do art. 55 da Lei nº 8.212/1991 e dos incisos II, III e VIII do art. 28 da MP nº 446/2008):

1 – APROAVES – Associação para Proteção a Aves e Animais Silvestres, CNPJ 02.141.951/0001-06 (Anexo 8 – “Documentos APROAVES”)

Quadro de associados:

- Associados fundadores: Sidney Storch Dutra, CPF 405...-68 (até 27/03/2006) e OSEC.
- Odilon Gabriel Saad, CPF 184...-06, Diretor Vice-presidente até 17/09/2002.
- Após 27/03/2006: Marcelo Reis Simões, CPF 016...-57 e José Adilson Soares, CPF 657...-30.

2 – Carvalho & Advogados Associados S/C, CNPJ 04.887.658/0001-18 (Anexo 9 – “Consulta OAB Carvalho Advogados”).

Quadro societário:

- Milton Soldani Afonso, CPF 010...-53 (sócio-administrador) e
- Ana Virgínia Carvalho Afonso, CPF 433...-49
- 3 – Benjamim Carvalho da Silva, CPF 040...-87 (cunhado de Milton Soldani Afonso)
- 4 – Bellise Assessoria e Consultoria Médica Ltda, CNPJ 05.834.998/0001-43 (Anexo 10 – “Resposta Cartório Bellise”)

Quadro societário:

- Celso Carvalho da Silva Afonso, CPF 537...-34 (sócio-administrador, filho de Milton Soldani Afonso) e
- Rosângela Ribas Afonso, CPF 738...-15
- 5 – Reis e Simões Advogados Associados, CNPJ 04.196.984/0001-89 (Anexo 11 – “Resposta OAB Reis e Simões Advogados”).

Quadro societário:

- Ézio Pinto Simões, CPF 118...-15 (sócio-administrador) e
- Marcelo Reis Simões, CPF 016...-57
- 6 – Afonso e Advogados Associados S/C, CNPJ 05.413.171/0001-66 (Anexo 12 – “Resposta OAB - Afonso Advogados”).

Quadro societário:

- Paulo César Carvalho da Silva Afonso, CPF 543...-34 (sócio-administrador),
- Milton Gressler, CPF 057...-00 e
- Stephanie Gressler Afonso (esposa de Paulo César e filha de Milton Gressler), CPF 113...-42

7 – IGASE – Instituto Geral de Assistência Social Evangélica, CNPJ 33.810.946/0001-72 (Anexo 13 – “Consulta Sistemas IGASE”).

Quadro societário:

- Benjamim Carvalho da Silva, CPF 040...-87, de 28/09/1999 a 15/01/2010, e
- José Augusto Cavalcanti Wanderley, CPF 095...-68, a partir de 15/01/2010.
- 8 – MDL Marketing Ltda, CNPJ 01.837.469/0001-42, usada para remunerar Samuel Jacobs.

9 – Souza & Souza Assessoria Contábil e Fiscal S/C, CNPJ 03.094.931/0001-94 (Anexo 14 – “Tela consulta Souza”)

Quadro societário:

- Arthur Marcien de Souza, CPF 103...-33 (sócio-administrador) e
- Rildo Dias de Souza, CPF 167...-12
- 10 – Chagas Saad Advogados Associados, CNPJ 03.148.878/0001-67 (Anexo 20 – “Chagas Saad Advogados”)

Quadro societário:

- Adriana Maria Chagas Saad, CPF 116...-30 (sócia-administradora),
- Odilon de Moura Saad, CPF 112...-48 (sócio-administrador)
- 11 – LS Consultoria Assessoria de Serviços S/C Ltda, CNPJ 04.533.017/0001-05 (Anexo 21 – “Consulta Rede LS”)

Quadro societário:

- Sidney Storch Dutra, CPF 405...-68,
- Liliane Deucher Dutra, CPF 743...-15
- 12 – SPRIT Assessoria e Consultoria, CNPJ 07.349.089/0001-45 (Anexo 15 – “Consulta Rede SPRIT”)

Quadro societário:

- Marco Antonio de Vasconcelos, CPF 042...-43 (sócio-administrador) e
- André Vaz Pacheco do Canto Castro, CPF 036...-60 (sócio)

13 – GEASC Auditoria, Assessoria e Serviços Contábeis Ltda, CNPJ 03.881.360/0001-99 (Anexo 16 – “Contrato GEASC”) e

GEASC Gestão Empresarial, Assessoria, Serviços e Consultoria Ltda, CNPJ 03.882.405/0001-99 (Anexo 17 – “Consulta sistemas GEASC”)

Quadro societário da GEASC Contábil:

- Darci Gomes do Nascimento, CPF 690...-34,

- Odilon Gomes da Silva Filho, CPF 690...-87, - Simone Gomes da Silva, CPF 128...-10,

- Ivani Gomes da Silva, CPF 059...-16

Quadro societário da GEASC Consultoria:

- também formado pelos sócios Darci, Odilon, Ivani e Simone, acrescido de alguns outros.

Menciona a fiscalização que foram solicitadas, por meio do Termo de Intimação lavrado em 26/08/2013 a comprovação dos serviços prestados por todas estas empresas, associações e escritórios de advocacia. Nada foi apresentado. Reintimada em 04/11/2013, a entidade permaneceu sem se manifestar.

c) Do CEBAS – a fiscalização discorre sobre as renovações do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social obtidas pela OSEC, que seria portadora de CEBAS com validade até 31/12/1994 e para os períodos de 01/01/1998 a 31/12/2000, 30/04/2003 a 29/04/2006 e de 27/04/2007 a 26/04/2010. Analisa as datas de expiração e respectivos períodos das renovações, concluindo que a entidade não possuía CEBAS para os períodos de 01/01/2001 a 31/03/2003 e 30/04/2006 a 26/04/2007 de modo que a sequência trienal dos certificados não foi obedecida. Afirma que em 2011 um dos processos deferidos no CNAS por força da MP 446/2008 (Resolução CNAS nº 7/2009), foi encaminhado ao Ministério da Educação para análise; que foi localizado outro processo de requerimento de renovação de certificado ao Ministério da Saúde, protocolizado em 18/12/2009 e, segundo os sistemas informatizados do Ministério da Saúde e do MEC, a OSEC não seria portadora de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social válido. Aduz, também, que a renovação dos certificados pela MP 446/2008 não alterou a situação da entidade no que tange à isenção previdenciária, pois para tanto precisaria ter sido certificada nos moldes do capítulo II do Decreto nº 7.237/2010 e atender cumulativamente, aos requisitos do art. 28 do mesmo decreto. Finaliza afirmando que a OSEC não cumpriu os requisitos para obter a certificação.

d) Do FPAS declarado em GFIP e Das fiscalizações anteriores – a fiscalização relata que em três ações fiscais anteriores, compreendendo períodos de 01/1997 a 02/2006 e de 03/2006 a 12/2007, foram lavrados diversos autos de infração e notificações fiscais de lançamento de débito contra a OSEC, em função da OSEC não gozar de isenção das contribuições patronais previdenciárias e utilizar indevidamente o FPAS 639, destinado às entidades filantrópicas em gozo de isenção das contribuições patronais. Da mesma forma, no período objeto desta ação fiscal a entidade, sem preencher os requisitos para a isenção, utilizou-se indevidamente do código FPAS 639 em suas GFIPs, código para o qual o sistema não calcula as contribuições patronais devidas à Previdência Social, resultando não declaradas tais contribuições.

Concluiu a fiscalização que a família Afonso criava associações com o objetivo de compor o quadro associativo de outras associações além de possuir uma série de empresas que não desenvolvem outra atividade econômica que não seja a “participação” em outras empresas do grupo, formando um círculo vicioso, um verdadeiro novelo de lã, resultando que era sempre a família que figurava por trás das entidades criadas e controlava todas as entradas de capital, sem oferecê-lo à tributação, descumprindo o disposto no caput do artigo 53 do Código Civil, que define associação como sendo a união de pessoas que se organizam para fins não econômicos. A íntegra dos fatos que levaram à conclusão de que a OSEC não detém direito à isenção estão narrados e analisados no processo nº 19.515.722966/2013-52, restando suspensa a isenção no período de 01/2008 a 12/2008.

II – Das divergências entre Folhas de Pagamento e GFIP

A fiscalização constatou que nas GFIPs da entidade não foram declarados os contribuintes individuais que lhe prestaram serviços bem como foram declaradas remunerações de empregados a menor que as efetivamente pagas. No Anexo 26 –

Remunerações a menor na GFIP – Relação de segurados, consta a relação nominal dos segurados com remuneração omissa ou divergente na GFIP.

III – Das Bolsas de estudo

A entidade fiscalizada concedeu bolsas de estudo de graduação e pós-graduação a empregados e parentes, em virtude de previsão contida na convenção coletiva de trabalhadores. Como a educação superior (graduação e pós-graduação) não está alcançada pela hipótese de não incidência de contribuição previdenciária, prevista na alínea “c”, do § 9º, do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, a Autoridade lançadora considerou os valores relativos à educação superior de que trata o Capítulo IV da Lei nº 9.394/1996, como integrantes do salário de contribuição, enquadrando tais pagamentos como valor pago a qualquer título, conforme previsto no inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

Débitos

Em consequência da suspensão da isenção referente ao ano de 2008, a entidade é devedora das contribuições previstas nos artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/1991 e, nos termos do art. 32 da Lei nº 12.101/2009, foram lavrados autos de infração para a constituição dos créditos tributários incidentes sobre as remunerações pagas/creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, sejam as remunerações que constaram nas GFIPs no código FPAS 639, como aquelas omitidas em GFIP, descritas no item II acima e também sobre as bolsas de estudo de cursos de graduação e pós-graduação descritas no item III.

a) AI Debcad nº 37.304.068-7 – (fls. 853/889) contendo obrigação principal relativa às contribuições patronais devidas à Seguridade Social (ao FPAS e ao RAT), incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a segurados empregados e contribuintes individuais nas competências 01/2008 a 13/2008 e, consolidado em 09/12/2013, totalizou R\$ 23.817.088,49 (vinte e três milhões, oitocentos e dezessete mil, oitenta e oito reais e quarenta e nove centavos), aí incluídos principal, juros e multa de mora (24%) até a competência 11/2008 e multa de ofício nas competências 12 e 13/2008, da legislação atual (75% para os levantamentos IA – Omissão Seg CI Multa Atual, EA – Omissão Seg Emp Multa Atual) e multa de ofício qualificada (150% para o levantamento PA - Parte PAT Seg Emp Multa Atual);

b) AI Debcad nº 37.304.069-5 – (fls. 917/949) contendo obrigação principal relativa às contribuições devidas a Outras Entidades e Fundos (FNDE, INCRA, SESC e SEBRAE), incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a segurados empregados nas competências 01/2008 a 13/2008 e, consolidado em 09/12/2013, totalizou R\$ 5.092.291,78 (cinco milhões, noventa e dois mil, duzentos e noventa e um reais e setenta e oito centavos), aí incluídos principal, juros e multa de mora (24%) até a competência 11/2008 e multa de ofício nas competências 12 e 13/2008, da legislação atual (75% para os levantamentos IA – Omissão Seg CI Multa Atual, EA – Omissão Seg Emp Multa Atual) e multa de ofício qualificada (150% para o levantamento PA - Parte PAT Seg Emp Multa Atual);

O crédito tributário total em exigência neste processo, consolidados principal, juros e multas de mora e de ofício até 09/12/2013, é de R\$ 28.909.380,27 (vinte e oito milhões, novecentos e nove mil, trezentos e oitenta reais e vinte e sete centavos).

Das Multas

Para as competências de 01/2008 a 10/2008, mostrou-se mais favorável ao contribuinte a multa de 24% (Lei nº 8.212/1991, art. 35, inc. II, alínea “a”, com redação da Lei nº 9.876/1999) sobre as obrigações principais cumulada com a multa do Código de Fundamento Legal (CFL) 68, pelo descumprimento de obrigações acessórias em relação à GFIP (Lei nº 8.212/1991, art. 32 inc. IV e § 5º, com redação da Lei nº 9.528/1997) - Demonstradas nos Anexos A a J e calculadas conforme dispunha a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.

Para a competência 11/2008, mostrou-se mais favorável ao contribuinte a multa de 24% sobre as obrigações principais cumulada com a multa do Código de Fundamento Legal (CFL) 68, pelo descumprimento de obrigações acessórias em relação às GFIPs entregues até 03/12/2008. Para as GFIPs relativas a 11/2008 dos estabelecimentos 0007, 0010 e 0022, entregues a partir de 04/12/2008 (infração

cometida na vigência da MP 449/2008), foi aplicada a multa de mora de 24% mais o CFL 78, pelo descumprimento de obrigações acessórias em relação às GFIPs.

Para as competências 12 e 13/2008, a legislação de regência prevê a aplicação de multa de ofício de 75% (Lei nº 8.212/1991, art. 35-A, com redação da Lei nº 11.941/2009 e 9.430/1996, art. 44, inciso I) podendo ser duplicada (qualificada) se verificada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

Qualificação (duplicação) da multa de ofício

Descreve a fiscalização que a autuada ao utilizar indevidamente e de maneira reiterada o código FPAS 639, exclusivo de entidades, isentas sem cumprir os requisitos necessários ao seu gozo, praticou atos de sonegação, fraude e conluio, descritos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964. Por essa razão, a multa de ofício foi qualificada nas competências 12 e 13/2008, de acordo com previsão do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, conforme determina o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Dos Termos de Sujeição Passiva Lavrados

Considerando todo o conjunto probatório, a fiscalização identificou as pessoas (físicas e jurídicas) que teriam responsabilidade e interesse direto nos resultados obtidos e enquadrou-os como responsáveis solidários pelos débitos constituídos, conforme previsto no art. 124, I do CTN bem como a responsabilidade pessoal prevista no art. 135, III do mesmo diploma, aliadas ao determinado nos arts. 151 e 152 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009. Foram lavrados os Termos de Sujeição Passiva Solidária abaixo identificados, sendo que a exposição completa dos fatos encontram-se nos respectivos termos:

1) Milton Soldani Afonso – apesar de ter renunciado como associado da OSEC em 02/06/1997, juntamente com Paulo César Carvalho da Silva Afonso, Neide Carvalho da Silva Afonso e Benjamin Carvalho da Silva, continuou exercendo o comando da OSEC/OSEL por meio de seus filhos (APREP) e pessoas de sua confiança. Termo de Sujeição Passiva Solidária encontra-se às fls. 1046/1076 deste processo. Ciência da autuação e do Termo de Sujeição efetuada por via postal em 23/12/2013 (fls. 1234) e por Edital afixado na Delegacia da Receita Federal do Brasil-RJ2/CAC Barra em 16/12/2013 e desafixado em 30/12/2013 (fls. 1239).

2) Paulo César Carvalho da Silva Afonso (filho de Milton Soldani Afonso) – Presidente da APREP que é associada mantenedora da OSEC, aparece como representante da APREP nas decisões tomadas pela OSEC. O Termo de Sujeição Passiva Solidária encontra-se às fls. 1154/1182 deste processo. Ciência por via postal em 23/12/2013 (fls. 1235) e por Edital afixado na Delegacia da Receita Federal do Brasil-RJ2/CAC Barra em 16/12/2013 e desafixado em 30/12/2013 (fls. 1240).

3) Neide Carvalho da Silva Afonso (filha de Milton Soldani Afonso) – associada fundadora e Diretora da APREP, aparece como representante da APREP nas decisões tomadas pela OSEC. O Termo de Sujeição Passiva Solidária encontra-se às fls. 1077/1104 deste processo. Ciência por via postal em 12/12/2013 (fls. 1228).

4) Carlos Carvalho da Silva Afonso (filho de Milton Soldani Afonso) – associado benemérito, Diretor Presidente e Diretor Vice Presidente em 2008 da APREP, aparece como representante da APREP nas decisões tomadas pela OSEC. Renuncia em 18/08/2008, dando lugar a Arthur Marcien de Souza. O Termo de Sujeição Passiva Solidária encontra-se às fls. 997/1024 deste processo. Ciência por via postal em 12/12/2013 (fls. 1237).

5) Obras Sociais e Educacionais de Luz (OSEL) – Entidade em gozo de isenção das contribuições previdenciárias, que foi adquirida pela família Soldani e controlada por esta (ou por terceiros de sua confiança) e utilizada para simular a transação de transferência de manutenção da UNISA – Universidade de Santo Amaro e para a qual foram cedidas as marcas UNISA, TV UNISA e UNISA DIGITAL, passando a receber o faturamento proveniente das mensalidades da universidade e esvaziando o patrimônio social da OSEC (o que reduziu em muito as receitas da OSEC que detinha com a RFB um parcelamento Refis cujas parcelas são calculadas em função do faturamento). Após a transferência foi verificado que a UNISA permaneceu atrelada à OSEC funcionando da mesma forma. As negociações tiveram o apoio de pessoas de confiança da família Soldani como Darci Gomes do Nascimento (para quem foi cedido gratuitamente o

Colégio UNISA), Sidney Storch Dutra e Arthur Marcien de Souza. Estas pessoas foram remuneradas por meio de transferências de numerário amparadas em notas fiscais de prestação de serviços, sem a comprovação do efetivo serviço prestado. O Termo de Sujeição Passiva Solidária encontra-se às fls. 1105/1153 deste processo. Ciência por via postal em 12/12/2013 (fls. 1225), recepcionada por Dionara Soares de Lima, mesma pessoa que recebeu a correspondência com as autuações da OSEC nesta mesma data.

6) Darci Gomes do Nascimento – Executiva do grupo econômico liderado pela família Afonso. Exerceu comando na OSEC, representando-a nas tratativas para a transferência de manutenção da UNISA para a OSEL. Tornou-se, em seguida, Diretora Presidente da OSEL. Recebeu pagamentos por meio das empresas GEASC – Auditoria, Assessoria e Serviços Contábeis Ltda e GEASC – Gestão Empresarial, Assessoria, Serviços e Consultoria Ltda. e foi agraciada com a doação do Colégio UNISA. O Termo de Sujeição Passiva Solidária encontra-se às fls. 1025/1045 deste processo. Ciência por via postal em 11/12/2013 (fls. 1227).

7) Sidney Storch Dutra – Executivo do grupo econômico liderado pela família Afonso. Exerceu comando na OSEC, tendo estado à frente em decisões importantes como ratificação da transferência de manutenção da UNISA para a OSEL, autorização de concessão de aval e outorga de garantia para operações de empréstimo da OSEL, cessão do Colégio UNISA para a Sra. Darci e o Sr. Milton Gressler, cessão e transferência gratuita das marcas “UNISA”, “TV UNISA” e “UNISA DIGITAL” para a OSEL, simulação da venda dos terrenos relativos aos Campi II e III, entre outros. Associou-se à APREP (então associada da OSEC) em 13/12/2007. Recebeu recursos por meio da empresa LS Consultoria Assessoria de Serviços S/C Ltda. O Termo de Sujeição Passiva Solidária encontra-se às fls. 1183/1212 deste processo. Ciência por via postal em 13/12/2013 (fls. 1229).

8) Arthur Marcien de Souza – Executivo do grupo econômico liderado pela família Afonso. Foi o contador da OSEC nos anos de 1996 a 1998 (período da transação de venda de imóveis, Campus II e Campus III, para a empresa AP Areal). Assumiu formalmente o lugar de Carlos Carvalho da Silva Afonso como Diretor Presidente e Diretor Vice Presidente da APREP em 18/08/2008 (Carlos foi o último membro da família Afonso a se desligar formalmente da APREP, colocando em seu lugar uma pessoa de confiança da família). Assessorou a sra. Darci do Nascimento na execução da transferência de manutenção da UNISA e também atuou na transação por meio da APREP. Participou da tomada de decisões da OSEC como Diretor Presidente da APREP em 2008, tendo estado à frente em decisões importantes como ratificação da transferência de manutenção da UNISA para a OSEL, autorização de concessão de aval e outorga de garantia para operações de empréstimo da OSEL, encerramento de estabelecimentos, cessão do Colégio UNISA para a Sra. Darci e o Sr. Milton Gressler, simulação da venda dos terrenos relativos aos Campi II e III, entre outros. Recebeu recursos por meio da empresa Souza & Souza Assessoria Contábil e Fiscal S/C. O Termo de Sujeição Passiva Solidária encontra-se às fls. 978/996 deste processo. Ciência por via postal em 13/12/2013 (fls. 1226).

Da Representação Fiscal Para Fins Penais

Em função da omissão de segurados em folha de pagamento e em GFIP, a fiscalização informa que foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), nos termos do art. 337-A, inciso I, do Código Penal – Decreto-Lei nº 2.848/1940 (incluído pela Lei nº 9.983/2000).

Da Impugnação ao lançamento

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

A) O sujeito passivo foi cientificado das autuações por via postal em 12/12/2013, conforme AR de fls. 1224 e apresentou impugnação em 13/01/2014, fls. 1897/2322, onde expõe:

Em Preliminar

A.1) CERCEAMENTO DE DEFESA

Assevera que o presente processo foi autuado digitalmente, o que significa a inexistência de equivalente em papel para acesso ou vista na própria repartição, de forma que a única forma de acesso aos autos seria através de acesso ao portal e-cac, mantido pela RFB. Em razão das extensas razões despendidas pela autoridade lançadora, a impugnante acessou o portal e-cac em 18/12/2013, onde constava apenas a existência da ficha de identificação do processo administrativo e nada mais (doc. 3 que anexa). Assim, resta evidente que a impossibilidade de acesso à íntegra do processo importa em grave afronta ao direito à ampla defesa, posto que apenas o relatório fiscal tem 107 páginas!

Requer a reabertura do prazo de defesa, nos termos do já previamente decidido pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento em Campinas e em Curitiba, cujas ementas de Acórdãos reproduz.

A.2) DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Afirma que o crédito tributário está inevitavelmente prescrito, tendo em vista a existência de pagamentos de contribuições previdenciárias, resultando que o prazo a ser contado é do § 4º do art. 150 do CTN.

Mesmo que se considere o prazo decadencial do inciso I do art. 173 do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), alega que ordinariamente interpreta-se exercício como equivalente a ano civil, sendo tal interpretação resquício da legislação do imposto de renda que utiliza a expressão exercício como sinônimo de apuração anual. Já no âmbito da ciência contábil, exercício é o período de tempo escolhido para se fazer a demonstração de resultados contábeis de uma empresa, podendo ter a duração de um ano civil ou qualquer outro, a depender do ciclo operacional da empresa ou outro fator. Assim, entende que a expressão exercício não se coaduna necessariamente com o período anual, devendo ser coerente com o tributo que está em discussão. Se a apuração do tributo é mensal, por exemplo, a fiscalização já pode exigir eventual crédito tributário a partir do mês seguinte ao da apuração, e no caso, a expressão exercício, do inciso I do art. 173 do CTN, pode ser lida como a partir do mês subsequente àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso em espeque, em se tratando de contribuição de apuração mensal, o prazo do inciso I do art. 173 do CTN deve ser contado a partir do mês subsequente ao da sua apuração, o que claramente configura a incidência de decadência.

No Mérito

A.3) FUNDAMENTOS DA IMUNIDADE

Expõe seu entendimento de que sendo a imunidade uma limitação ao poder de tributar, para obediência do artigo 146, II, da Constituição Federal, deve ser obrigatoriamente regulada por meio de lei complementar, jamais por lei ordinária. No caso, o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela CF com status de lei complementar e são as premissas do artigo 14 do CTN que devem ser analisadas para verificação da imunidade das contribuições previdenciárias e a constituição do pretense crédito tributário, o que afasta por absoluta impropriedade jurídica, a incidência do artigo 55 da Lei ordinária nº 8.212/1991.

A.4) ATENDIMENTO AOS REQUISITOS DO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/1991

Somente a título de argumentação, reproduz o art. 55 da Lei nº 8.212/1991, arguindo que é entidade certificada pelo então Ministério da Ação Social como de Utilidade Pública Federal desde 04 de outubro de 1974, possuindo todos os certificados solicitados pela legislação para a incidência da imunidade tributária. Em que pese o atendimento dos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, a autoridade lançadora entendeu que a entidade deveria ter atendido ao disposto no artigo 208 do Decreto nº 3.048/1999, ou seja, para poder ser considerada isenta deveria ter requerido previamente a referida condição perante o INSS.

A esse respeito, alude que o art. 208 o RPS tem por finalidade regulamentar o § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, de seguinte redação:

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

No caso concreto, a impugnante não efetuou o requerimento referido no art. 208 do Decreto nº 3.048/1999 exatamente pelo fato de que anteriormente à vigência da Lei nº 8.212/1991, já atendia as condições ali exigidas, acrescentando que o CAREF, em decisão favorável à OSEC, nos autos do processo administrativo nº 19515.001237/2010-16, utilizando como paradigma o Acórdão nº 240101.759 – processo nº 14485.000538/2007-16 da mesma contribuinte, reconheceu a existência do direito adquirido mencionado no § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/0991, afastando as exigências do art. 208 do Decreto nº 3.048/1999.

A.5) DO ATENDIMENTO AOS REQUISITOS DA IMUNIDADE

Com relação à proibição das entidades imunes de distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado, bem como a exigência de aplicação integral dos seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais, aduz:

A.5.1) DA RELAÇÃO COM A EMPRESA AP AREAL

A autoridade fiscal entendeu que a impugnante teria remunerado seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, através da simulação da venda dos imóveis onde funcionavam os Campi II e III da UNISA para a empresa AP Areal, que supostamente pertencia a pessoas de seu corpo diretivo ou associativo. Conforme demonstrado pelas atas que anexa, no ano de 2008 a impugnante possuía a seguinte composição:

OSEC

Cargo	Nome	Período
Presidente	Ozires Silva	01/01/2008 a 28/11/2008
Presidente	Sidney Storch Dutra	28/11/2008 a 31/12/2008
Associado	Wagner dos Santos Lira	01/01/2008 a 31/12/2008
Associado	APREP	01/01/2008 a 31/12/2008

APREP

Cargo	Nome	Período
Presidente	Carlos Carvalho da Silva Afonso	01/01/2008 a 28/05/2008
Presidente	Arthur Marcien de Souza	28/05/2008 a 31/12/2008
Associado	Sidney Storch Dutra	em 30/04/2008 (Anexo 156)

Relata a impugnante que nos termos do anexo 156 juntado aos autos, em 30/04/2008 os Srs. Carlos Carvalho Silva Afonso e Sidney Storch Dutra representavam a totalidade dos associados da APREP e nos termos do anexo 78, fica claro que a composição da AP Areal difere do quadro de dirigentes e associados da OSEC. A autoridade fiscal efetua ligação com o Sr. Milton Soldani através de declarações anteriores ao período em questão, sendo que no ano de 2008 o cargo que formalmente ocupa é meramente protocolar, o que não leva necessariamente às conclusões ventiladas no relatório fiscal. Nesse sentido, qualquer ilação relacionada à venda dos imóveis referentes aos Campi II e III da UNISA, anteriores ao período em questão, não podem ser consideradas como infração às condições da imunidade.

A.5.2) DO PRETENSO PAGAMENTO A DIRETORES E PESSOAS LIGADAS

A fiscalização entendeu que os pagamentos efetuados às pessoas jurídicas relacionadas no item b.2 do relatório fiscal teriam liame com a família Soldani ou com os diretores atuais e antigos da impugnante, considerando tais pagamentos como remuneração de segurados contribuintes individuais e infração ao art. 55 da Lei nº 8.212/1991.

A impugnante mais uma vez relaciona a composição, em 2008, da diretoria e associativa da OSEC (Ozires Silva, Sidney Storch Dutra, Wagner dos Santos Lira e APREP) e da APREP (Carlos Carvalho Silva Afonso, Arthur Marcien de Souza e Sidney Storch Dutra), concluindo que foram tributados pagamentos efetuados a pessoas jurídicas que não tinham nenhuma ligação com estas pessoas físicas. Repisa que o mero pagamento efetuado a diretores e associados não significa infração ao art. 55 da Lei nº 8.212/1991, uma vez que tal infração ocorreria somente se este pagamento fosse única e

exclusivamente vinculado ao liame associativo, não nascendo do trabalho profissional. Os pagamentos efetuados a pessoas jurídicas de diretores/associados são vinculados meramente ao trabalho profissional, como impõe a finalidade daquelas pessoas jurídicas, não incorrendo em presunção de transferências escusas de valores para as pessoas físicas.

A.5.3) DAS PRETENSAS IRREGULARIDADES DE CEBAS E FISCALIZAÇÕES ANTERIORES

Afirma que a auditora lista uma série de supostas ocorrências com relação ao CEBAS, informando que colidem com as disposições da MP nº 446/2008 e artigos 10 e 11 do Decreto nº 7.237/2010. Alega que lhe causa espécie a referência no Relatório Fiscal, ao Decreto nº 7.237/2010, inferindo que estaria vigente em 2008, o que desde já deve ser rechaçado por absoluta incongruência jurídica. Que, conforme certidão expedida pelo Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, estava em 28/08/2009 em situação regular, fazendo jus às certidões do CEBAS (doc. 9).

Também destaca, com relação os créditos tributários lavrados em fiscalizações anteriores, especificadas no relato fiscal, que todos foram cancelados em julgamento dos recursos interpostos (doc. 8).

A.6) NECESSIDADE DE ATO CANCELATÓRIO PRÉVIO

Em se tratando de constituição de créditos tributários apurados durante o ano de 2008, nos termos do caput do art. 144 do CTN, deve ser aplicada a legislação regente à época da ocorrência dos fatos tributáveis. Deste modo, no período em discussão estava em vigência a Instrução Normativa SRF (sic) nº 03/2005, cujo art. 305 determinava que para o cancelamento da imunidade deveria ser emitido Ato Cancelatório de Isenção e atendidos os procedimentos ali especificados. Destaca que a decisão prolatada pelo CARF no processo nº 19515.001237/2010-16, ressalta a necessidade do atendimento ao processo de cancelamento prévio. Conclui que não tendo havido cancelamento prévio da isenção, é nulo o lançamento fiscal.

A.7) DA EXCLUSÃO DA CONCESSÃO DE BOLSA DE ESTUDOS AO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

Alega que o CARF já deu provimento a recurso da impugnante (processo nº 14485.000546/2007-54) no sentido de que tais valores não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Transcreve trecho daquele julgado do qual extrai o entendimento de que a Lei nº 10.243/2001, ao incluir o inciso II ao § 2º do artigo 458 da CLT, excluiu do conceito de salário a educação lato sensu, o que se estende a qualquer benesse concedida pelo empregador seja no âmbito da educação básica, seja no âmbito do ensino superior e que esse raciocínio se aplica tanto ao empregado quanto aos seus dependentes.

A.8) MULTA AGRAVADA

Aduz ser inadmissível a qualificação da multa de ofício sobre a simples presunção de infração tributária posto que não restou caracterizado evidente intuito de fraude, não bastando para tanto que o fisco entenda presentes “fortes evidências de intuito de fraude”. Reproduz jurisprudência administrativa e judicial a respeito, em especial quanto à presunção legal de omissão de receitas, falta de identificação dos beneficiários em processo de apuração de salário de contribuição com base em prêmios de desempenho, e outros.

Para a qualificação da multa deveria a autoridade fiscal comprovar a ocorrência de evidente intuito de fraude conforme definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, o que não se concretizou.

A.9) RECÁLCULO DA MULTA DE MORA

Requer o recálculo da multa de mora aplicada até 11/2008 em face a edição da MP 449/2008 que alterou o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, reduzindo-a ao patamar máximo de 20% com base no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, tendo em vista que o art. 106 do CTN determina a retroatividade benigna. Colaciona acórdão prolatado pela 4ª Câmara da 3ª Turma do CARF em sessão de 13/08/2013.

A.10) DA INAPLICABILIDADE DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Afirma ser controverso o entendimento da RFB no sentido de que a expressão “débitos” a que alude o §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/1996, engloba a multa de ofício.

Corroborar sua tese em julgados do CARF que decidiram, em 01/03/2007 e 06/03/2008, que “os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada”.

Ao final requer seja julgado improcedente o auto de infração.

B) Os sujeitos passivos solidários apresentaram impugnações conforme a seguir:

B.1) Milton Soldani Afonso, em 21/01/2014 (fls. 2327/2425 e documentos às fls. 2427/2511) – discorre sobre as conclusões sustentadas pela fiscalização no Termo de Sujeição Passiva Solidária, no sentido de que as operações de transferência de manutenção da universidade UNISA, de alienações imobiliárias, de contratação de serviços de terceiros, etc., independentemente do período em que havidas, nada mais seriam do que arranjos engendrados por pessoas físicas (genericamente tratadas como “Família Afonso” e colaboradores) estas tidas como efetivamente titulares e gestoras dos ativos patrimoniais analisados e das próprias pessoas jurídicas identificadas, cujas personalidades foram, sob este entendimento, desconsideradas de plano. Que, no entender da fiscalização, tais arranjos teriam como exclusivo objetivo a supressão da arrecadação das contribuições previdenciárias lançadas de ofício perante a OSEC. Pelas mesmas razões, a fiscalização entendeu haver a solidariedade prevista no art. 124, I do CTN, bem como a responsabilidade pessoal prevista no art. 135, III do mesmo diploma, aliadas ao quanto prescrito nos artigos 151 e 152 da IN/RFB nº 971/2009, fundada na Lei nº 8.620/1993, de forma a incluir o impugnante como responsável pelo crédito constituído em nome da OSEC. Entende descaber a imputação de responsabilidade tributária solidária e alega:

Em preliminar

B.1.1) decadência - pois o crédito tributário constituído deriva de fatos havidos entre janeiro e dezembro de 2008 porém os eventos ocorridos até novembro de 2008 estariam alcançados pela decadência, à luz do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN;

B.1.2) fragilidade dos elementos de convicção do agente fiscal para justificar a solidariedade passiva tributária – pois não restou comprovada a prática de qualquer ato pelo impugnante, capaz de qualificá-lo na condição pretendida pela fiscalização fazendária. Em regra, a atuação fiscal deve ser fundada em prova cabal e incontestada da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, assim como da ocorrência de ilegalidade passível de apenamento, providência não encontrada no presente caso. A jurisprudência administrativa explicita o entendimento de que, mesmo na atuação lastreada em prova indireta, deve haver indícios fortes, precisos e convergentes que, analisados em conjunto, induzam o julgador a validar a imposição.

O Termo de Sujeição inicia por anunciar que “a OSEC não cumpriu com os requisitos previstos na legislação de regência para legitimá-la à fruição da isenção das contribuições sociais”. Em seguida o relato fiscal afirma que “o Sr. Milton Soldani Afonso, juntamente com os filhos, demais parentes e alguns colaboradores, controlam não somente a OSEC, como diversas empresas e associações a ela relacionadas, tais como OSEL, AP Areal, APROAVES, entre outras, além da empresa Golden Cross Assistência Internacional de Saúde”. Aduz que a atenção da fiscalização teria sido despertada não pela atuação do impugnante, mas sim de seus filhos, mas que o Termo de sujeição descreve como atuação do Sr. Milton Soldani Afonso, em total descompromisso com a matéria tributária, a coerência argumentativa ou mesmo a lógica do pensamento. Assim, a afirmativa de que determinada pessoa e tantas outras (inclusive aquela a que é imputada solidariedade) é controladora de determinadas pessoas jurídicas, não é suficiente para a responsabilização solidária de qualquer delas. Ainda mais quando desamparadas de elementos documentais que comprovem o modo pelo qual tais pessoas seriam responsáveis pelo débito tributário. Ao cuidar da “atuação do impugnante”, o Termo invoca eventos esparsos de sua trajetória de vida, afirmando ser detentor de “propriedade e (...) controle da UNISA”, a partir de biografia do impugnante, publicada em 2004 e de publicações de 06/2008 em que o mesmo foi apresentado como chanceler da UNISA em cerimônia havida na Assembléia Legislativa do Estado de São Paulo. Com relação às conclusões da fiscalização, aduz:

Embora a d. Fiscalização Fazendária não se sinta obrigada a justificar por qual razão alguém seria considerado proprietário de pessoas

jurídicas (se é que existe tal figura jurídica) não em decorrência de atos societários arquivados e registrados perante os órgãos próprios, mas sim por "confissão literária" e por entrega e recebimento de placas de homenagem, tampouco o que significaria a figura de "chanceler", a ausência de tais esclarecimentos faz com que a conclusão fazendária ("Nota-se claramente ser ele o representante maior da UNISA") pareça absurdamente disparatada, até porque, seja lá o que for o "chanceler", a figura do representante, esta sim, é reconhecível no ordenamento jurídico brasileiro, e nada tem a ver com a figura de proprietário.

Afirma que a fiscalização amparou-se em publicação do semanário Veja (Editora Abril, de 23/07/1997), noticiando que "a Golden Cross sofreu denúncia por sonegação fiscal, falsidade ideológica e formação de quadrilha. Na época, os fiscais encontraram, dentre outras irregularidades, empréstimos feitos em condições vantajosas a outras empresas ligadas ao seu fundador, Sr. Milton, quais sejam, Universidade de Santo Amaro (UNISA) e Instituto Geral de Assistência Social Evangélica — IGASE (entidade que administrava os hospitais do grupo)", sem, no entanto, trazer qualquer informação adicional sobre as eventuais consequências ou desdobramentos do quanto inserido na revista (inclusive se era verdadeira ou não, se frutificou ou não, e em que sentido).

Na sequência, o Termo de Sujeição narra que "Em 1985, ele" (o impugnante) "assume a Organização Santamarense de Educação e Cultura (OSEC), conseguindo fazer da UNISA uma universidade plenamente habilitada em 29/12/1994", fato que em nada ajuda na imputação de solidariedade tributária ao impugnante por débitos lançados de ofício contra a OSEC em decorrência de fatos ocorridos em 2008, ou seja, 14 anos após o ponto em que se encontra a tediosa narrativa. Também reporta-se a trecho do Termo de Sujeição em que é mencionado que o impugnante gravou um depoimento encontrável no sítio "youtube" na rede mundial de computadores, no qual afirma, dentre outras coisas, ser proprietário da UNISA e da Golden Cross, concluindo que tais informações não viabilizam a conclusão quanto à titularidade de qualquer bem ou direito, sendo de todo irrelevantes para o ordenamento jurídico no qual se insere o Direito Tributário, as "confissões de propriedade". Do mesmo modo, entende como irrelevante na narrativa fiscal, a menção de que o impugnante e seus filhos eram associados da OSEC entre 1989 e 1997, que a partir de 06/1997 permaneceram como associados apenas a Golden Cross (da qual o Sr. Paulo César é Diretor Presidente) e o IGASE, ambos controlados pela família Afonso; que em 08/1997 as entidades APROTEC e PROVECT foram aceitas como associadas da OSEC; que estas duas entidades eram representadas pelo Sr. Paulo César e cadastradas no mesmo endereço da empresa AP Areal com a conclusão de que, "na prática, mesmo com a entrada das Associações, o controle da OSEC permaneceu nas mãos da Família Afonso" (não do impugnante, mas da própria entidade familiar). Insurge-se contra esta conclusão, pois nada é afirmado ou demonstrado documentalmente acerca de regência administrativa dessas entidades, a partir de elementos materiais concretos como, por exemplo, disposições estatutárias. O Termo de Sujeição anuncia que a APROTEC e a PROVECT, "representadas por Paulo César e Neide, assinam o estatuto da Golden Cross datado de 01/09/1999 e figuram neste mesmo estatuto como únicas associadas com direito a voto, um para cada uma", ao que o impugnante salienta tratar-se de evento ocorrido nove anos antes da pretensa imputação de responsabilidade solidária e sem que o mesmo tivesse participado de qualquer dos atos invocados. O mesmo Termo aponta que a APROTEC e a PROVECT eram representadas em 2004 por Paulo César Carvalho da Silva Afonso e Carlos Carvalho da Silva Afonso; que em 2005 e 12/2007 a APREP (associada da OSEC) teria como Diretor-Presidente o Sr. Paulo César e como Diretora Vice-Presidente a Sra. Neide Carvalho da Silva Afonso e que em 18/08/2008 a representação da APREP passou para o Sr. Arthur Marcien de Souza, homem de confiança da família Afonso. Mais uma vez, neste período de tempo o Termo de Sujeição Passiva não alude o impugnante em qualquer passagem, levando este a concluir que não se trata, portanto, de avaliação fiscal acerca de qualquer ato de gestão, nem da autuada OSEC, nem de quaisquer das entidades mencionadas no texto fiscalizatório. Mais ainda, não se trata de ato com qualquer vinculação aos fatos geradores de obrigações tributárias pretensamente imputadas ao Impugnante, até porque estes nasceram muitos anos depois de todos os eventos até aqui abordados.

O impugnante diz não entender a origem das conclusões da autoridade lançadora e insurge-se contra expressões por ela utilizadas ao argumento de que inexistia a figura do “proprietário” ou “dono” de entidade integrada ao terceiro setor da economia, isto porque a fiscalização, após narrativa que cobre o período de mais de vinte anos anteriores ao objeto de fiscalização, conclui que “portanto, a OSEC, inicialmente, era explicitamente controlada por membros da família Afonso. Aos poucos, eles foram “escondendo-se” por meio de associações por eles criadas e controladas, terminando por colocar pessoas de confiança nominalmente à frente da associação. Na prática, no entanto, a família Afonso é a “dona” da OSEC.” Em capítulo do Termo de Sujeição é afirmado que a empresa AP Areal seria pertencente à família Afonso. O impugnante destaca que o Direito positivo brasileiro não contempla uma entidade titular de direitos e obrigações intitulada “família” e que o Termo de Sujeição atribui indevidamente a tal entidade, a “propriedade” de uma empresa - propriedade esta incompatível com a natureza das entidades a que se refere.

Daí que nosso ordenamento jurídico conta com prescrições normativas específicas quanto ao que se possa considerar o controle de determinada pessoa jurídica, pautado invariavelmente, por titularidade de participações societárias representativas da maioria do capital social, aplicável, portanto, apenas às sociedades de capital, elemento inválido para as entidades do terceiro setor, como a autuada OSEC.

Também o Termo de Sujeição afirma que a OSEC teria comprado imóveis fundamentais para o funcionamento da UNISA e posteriormente os teria vendido de forma parcelada para a empresa AP Areal, celebrando, em seguida, um contrato de locação dos mesmos imóveis cujo valor do aluguel mensal seria quase idêntico às parcelas do preço de venda do imóvel, concluindo aquele Termo pela existência de simulação nesta transação resultando, de fato, que os imóveis foram doados à família Afonso (proprietária da AP Areal), sem qualquer retribuição pecuniária. O impugnante diz não entender onde teria havido simulação, se no negócio de venda do imóvel ou no de locação, mas, de toda forma, sendo a simulação um instituto jurídico disciplinado pelo Código Civil (com efeitos reconhecíveis no Direito Tributário) aferível a partir de requisitos concretos não demonstrados pela fiscalização, pouco importa esta definição para a imputação de solidariedade ao impugnante que deveria ser tratada aqui como apuração de matéria tributária e não foi. Explana sobre a tipificação da doação no Código Civil, que não se coaduna com a pretensa qualificação de doação aos eventos avaliados no trabalho fiscalizatório.

Outra conclusão extraída do Termo é de que os proprietários da AP Areal, entre eles o Sr. Milton, além de infringirem a Lei ao simular negócio jurídico inexistente com o intuito de receber recursos da OSEC, desobedeceram o Estatuto da Entidade. O impugnante refuta esta assertiva destacando que em nada auxilia no objetivo do Termo de Sujeição Passiva, que não se vincula a qualquer apuração de impostos derivados de alienação imobiliária ocorrida em 2006 ou 2000, tampouco da locação de imóveis, mas sim à contribuição previdenciária lançada de ofício contra a autuada OSEC, relativamente a fatos geradores pretensamente havidos no ano de 2008. Da mesma forma com relação a todos os eventos invocados pela fiscalização, ocorridos em períodos anteriores e posteriores ao ano de 2008 por não guardarem vinculação com o objeto do Termo de Sujeição.

O Termo aponta que a transferência de manutenção da UNISA para a Obras Sociais e Educacionais de Luz – OSEL seria uma das “manobras efetuadas pela Família Afonso no intuito de burlar a Fazenda Nacional, ao eximir-se da obrigação de recolher a parte patronal das contribuições previdenciárias de seus segurados (...), no ano de 2008”. O impugnante observa que esta passagem não evidencia qualquer possibilidade de lhe ser imputada solidariedade tributária, pois a atribuição de responsabilidade não recaiu sobre a autuada OSEC nem tampouco sobre ele (impugnante), mas à “entidade” intitulada como “Família Afonso”. Salienta que a deliberação associativa pela transferência de manutenção já havia ocorrido no ano de 2007, não sendo possível vincular este evento aos fatos geradores que teriam ocorrido apenas em 2008. Reforça seus argumentos afirmando ser totalmente incorreto o enfoque dado pela fiscalização ao fato da UNISA continuar funcionando no mesmo lugar, controlada pelas mesmas pessoas, com suas transações comerciais ocorrendo da mesma maneira e com os mesmos funcionários,

pois a transferência de manutenção, para ter validade, não acarreta mudança de endereço, nem dos quadros sociais e de funcionários de uma entidade educacional, se mostrando implausível que se exijam mudanças físicas para validar a transferência de manutenção, tamanhos os transtornos que tal providência acarretaria.

Afirma que o Termo não demonstra a forma pela qual a “Família Afonso” teria exercitado o seu pretense controle sobre a entidade APREP, tampouco em que medida o voto dessa entidade teria sido determinante para a operação de transferência de manutenção e nem como teria sido determinado pela “Família Afonso”, muito menos restou justificado o motivo pelo qual o impugnante (e não o corpo deliberativo da APREP) haveria de tornar-se solidário por débitos previdenciários lançados em desfavor da OSEC em período subsequente ao de que cuidam os eventos narrados. Conclui que a fiscalização o apontou como solidário pela simples qualidade de pai de pessoas físicas que ocuparam funções diretivas em entidade associada à autuada OSEC.

Reproduz o inciso IV do art. 54 do Código Civil dizendo que a menção da fiscalização de que teria sido desrespeitado não se sustenta, pois não ocorreu qualquer alteração estatutária para suprimir as fontes de recursos da OSEC.

*Art. 54. Sob pena de nulidade, o estatuto das associações conterá:
(...)*

IV - as fontes de recursos para sua manutenção;

Conclui que, se tivesse havido alteração estatutária visando a supressão de fonte de recursos da entidade, esta alteração é que seria considerada nula, sem qualquer repercussão tributária nem para a entidade envolvida, nem para pretensos solidários.

Nesta passagem o Termo de Sujeição afirma inexistir justificativas de ordem econômica para a transferência de manutenção da UNISA, o que para o impugnante é despropositado, pois para entidades do terceiro setor, as negociações devem se pautar pela motivação social descasada de qualquer apelo de lucratividade ou patrimonialidade, não fazendo sentido o questionamento quanto ao proveito econômico almejado por integrantes do quadro associativo. Ancorado na regulamentação civil, discorre sobre a diferença entre Associações e Sociedades, qual seja, a presença ou a ausência de finalidade econômica, e que a classificação associativa encontra-se restrita não ao objeto da atividade por ela desenvolvida, mas sim ao fim almejado.

A única alusão à pretensa atribuição de responsabilização tributária ao impugnante é a afirmação fazendária de que não localizou atos registrados que trouxessem deliberação dos associados da OSEC autorizando a transmissão da UNISA e a partir dessa premissa concluiu ter havido desobediência ao estatuto e à Lei (inciso III do artigo 135 do CTN), na medida em que reduziram os recursos financeiros da entidade. Com relação a isto destaca que o próprio conteúdo do Termo de Sujeição desmente suas afirmações, na medida em que toda a documentação invocada como suporte às conclusões fiscais aponta com clareza as Atas de Assembleias deliberativas da prática dos atos nelas narrados, ou seja, sempre houve a comprovação de deliberação de associados e consequentemente a inafastável prévia autorização de assembleia para a prática do quanto deliberado. Além disso, o art. 135, III do CTN trata de responsabilidade pessoal e não de imputação de solidariedade derivada de obrigações tributárias. Entende que o Termo de Sujeição é ilógico, carente de fundamentação e absolutamente descabido, pois não identifica qual o tributo a ser suportado pelo impugnante, na qualidade de responsável nos termos do art. 135, III do CTN, nem qual a matéria tributária subordinada à transferência de manutenção.

No capítulo intitulado “Da APROAVES”, mais uma vez a fiscalização reporta-se a eventos ocorridos em 1997, onze anos antes dos supostos fatos geradores de obrigações que lhe estão sendo imputadas – sem conseguir discernir se por solidariedade ou por responsabilização tributária. Para o ano de 2008 o Termo de Sujeição aponta ter sido firmado novo convênio, prevendo pagamento de até R\$ 500.000,00 para cobertura de despesas suplementares que tivessem excedido o montante definido no convênio firmado em 05/2006 e que em 2013 a autuada OSEC teria sido intimada a comprovar a utilização do convênio firmado e nada apresentou. O impugnante questiona qual teria sido o seu papel nessa omissão, a ponto de determinar sua responsabilização tributária. Também não entende qual a relação das contribuições previdenciárias tidas por devidas pela OSEC em 2008 com os convênios ou abertura de

filiais de outras entidades que não a autuada, já que a fiscalização aponta como suspeita a autorização de abertura de uma filial da APROAVES no mesmo endereço da OSEC.

Alega serem discrepantes e infundadas as conclusões fiscais no sentido de que todos os eventos narrados tiveram como motivo desviar recursos para o Sr. Milton e família. Quanto a afirmação do fisco de ter havido cessão gratuita do colégio UNISA à Sra. Darci Gomes do Nascimento (outra pessoa física arrolada no extenso relato de eventos alheios ao tributo que se pretende imputar por solidariedade ao impugnante) e de cessão gratuita das marcas “UNISA”, “TV UNISA” e “UNISA DIGITAL” para a OSEL, diz não merecer nenhum comentário por não afetarem em absoluto a pessoa do impugnante.

A fiscalização afirma que foram efetuados diversos pagamentos ao escritório Carvalho e Advogados Associados S/C e a OSEC, após intimada, não apresentou a descrição dos serviços realizados e contratos e demais documentos solicitados. Porém nenhuma conclusão é extraída dessas afirmações. Nenhuma consequência jurídica é apontada como resultante de tal identificação de valores ou de negativa de atendimento a intimações dirigidas à entidade autuada e não ao impugnante.

Ao final o Termo de Sujeição invoca a aplicação do art. 124 do CTN, afirmando que o Sr. Milton, proprietário da OSEC, OSEL e AP Areal, juntamente com seus familiares foi responsável pela transferência de manutenção da UNISA para a OSEL, como forma de planejamento tributário visando eximir-se do pagamento da cota patronal das contribuições previdenciárias incidentes sobre os segurados da UNISA. O impugnante rechaça estas afirmações pois não foi demonstrado como este “planejamento tributário” teria afetado o recolhimento das contribuições previdenciárias da OSEC no ano de 2008.

Afirma que o pretense Termo de Sujeição Passiva Solidária nada mais é do que uma peça de ficção carente de consistência lógica e orgânica, da qual não se podem extrair quaisquer consequências jurídicas, por ausência de sustentação material e jurídico-tributária.

No mérito

B.1.3.a) Da ausência de responsabilidade tributária solidária em relação à infração à legislação tributária

Colaciona doutrina e jurisprudência a respeito da solidariedade tributária, ressaltando que o comando do inciso I do art. 121 do CTN conceitua o contribuinte como aquele que guarda relação pessoal e direta com a situação fática correspondente ao fato gerador da obrigação tributária, e que a previsão do art. 124 do CTN tem seu âmbito de aplicação restrito às hipóteses em que mais de uma pessoa correspondam à figura do contribuinte. Entende descaber qualquer corresponsabilização de terceiro não vinculado ao pressuposto fático da hipótese de incidência de contribuição previdenciária sobre a folha de salários, de modo que são inaplicáveis as conclusões fazendárias de solidarizar o impugnante sob suposições de que seria o responsável pela transferência de manutenção da UNISA para a OSEL, pela cessão dos imóveis da OSEC para sua família, pelo desvio de recursos da OSEC para sua família ou pela cessão gratuita do Colégio UNISA para a Sra. Darci Gomes do Nascimento.

A atribuição de responsabilidade tributária ao impugnante também não poderia se fundar no art. 134, VII do CTN, pois tal dispositivo admite a responsabilização solidária dos sócios apenas nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte e quando da liquidação de sociedade de pessoas, que não é o caso.

No que se refere à possibilidade de responsabilização por infrações, salienta que o inciso III, “c” do art. 137 do CTN determina que a responsabilidade é pessoal do agente quando as infrações decorram direta e exclusivamente de dolo específico dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado e, a despeito do art. 136 do CTN consignar que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou responsável, a responsabilização deve observar - a partir de uma interpretação sistêmica do CTN, em especial dos artigos 137 e 135, III - a existência de dolo, descabendo a imputação da cominação sem sua cabal comprovação pela autoridade fiscal. Neste diapasão, o art. 135, III do CTN implica na responsabilização pessoal dos dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas

de direito privado pela prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, punindo, portanto, o mau gestor de pessoa jurídica, atribuindo a ele, e não à sociedade, a responsabilidade pelo adimplemento do crédito tributário gerado em função dos atos praticados. Assim, pela aplicação do art. 135, III do CTN, a responsabilidade é atribuída pela prática de conduta dolosa adotada pelo administrador em detrimento da própria sociedade e, no caso em questão, não há espaço para a atribuição de responsabilidade tributária ao impugnante sem qualquer investigação sobre a existência de dolo do gestor. Esta investigação, prévia, minuciosa e conduzida por autoridade competente, posteriormente convertida em decisão final conclusiva acerca da conduta dolosa na prática do ilícito é que dá lugar à responsabilização patrimonial da pessoa física e não da pessoa jurídica.

Portanto, uma vez não explicitada nem comprovada a existência de ato ilícito doloso cometido pelo impugnante (tampouco sua figuração como gestor) e muito menos praticada à época dos fatos geradores que lhe são imputados, descabe a atribuição de responsabilidade tributária solidária.

B.1.3.b) Da não aplicação da regra do artigo 13 da Lei nº 8.620/1993

Alega que o art. 13 da Lei nº 8.620/1993 atribuía responsabilidade solidária aos sócios de empresas por quotas de responsabilidade limitada que estivessem em débito com a Seguridade Social, mas que tal dispositivo além de ter sido tacitamente revogado pelo art. 1.016 do Código Civil de 2002, (que veio a determinar que apenas os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções) foi também declarado inconstitucional pelo STF no julgamento do RE 562.276, ocorrido em 03/11/2010. O julgamento do RE se deu sob o regime do art. 543-B do CPC, o que confere eficácia vinculante ao precedente e impõe sua adoção imediata em casos análogos. Assevera que o STJ já vem utilizando este entendimento.

Salienta que o art. 13 da Lei nº 8.620/1993 foi revogado pelo art. 79, VII da Lei nº 11.941/2009, razão pela qual mostra-se de todo inaplicável a IN RFB nº 971/2009, por absoluta ausência de base legal.

Deste modo, deixou de existir lei específica para os créditos relacionados à contribuição previdenciária, aos quais se aplicam as regras gerais previstas no CTN e na CF, inclusive no que se refere à responsabilização pessoal da figura do sócio ou administrador. Conclui que a aplicação da responsabilidade prevista no art. 13 da Lei nº 8.620/1993 também não serve de fundamento para a pretensão de atribuir solidariedade tributária ao Impugnante.

Ao final requer o cancelamento da atribuição de responsabilidade solidária por se mostrar inviável sua caracterização frente aos fundamentos normativos invocados.

B.2) Neide Carvalho da Silva Afonso, em 10/01/2014 (fls. 1777/1821) – impugnação traz os mesmos argumentos apresentados por Milton Afonso, apenas com adaptações atinentes à identificação do impugnante e aos períodos e documentos de referência.

B.3) Carlos Carvalho da Silva Afonso, em 10/01/2014 (fls. 1272/1402) – impugnação traz os mesmos argumentos apresentados por Milton Afonso, apenas com adaptações atinentes à identificação do impugnante e aos períodos e documentos de referência.

B.4) Darci Gomes do Nascimento, em 10/01/2014 (fls. 1658/1699) – impugnação inicia com os mesmos argumentos apresentados por Milton Afonso, com diferenças na fls. 5029 a 5043, quando fala em situações específicas da Sra. Darci:

Fragilidade dos elementos de convicção do agente fiscal para justificar a solidariedade passiva tributária – Ao longo do Termo de Sujeição Passiva Solidária a fiscalização se esforça para tentar comprovar a participação da impugnante não na prática de fatos geradores de obrigação tributária inadimplida pela OSEC, mas sim na gestão desta e na atuação pretérita junto a outras pessoas jurídicas, as quais a mesma fiscalização pretende ver integradas à figura por ela intitulada de “Família Afonso”. Dentre os “indícios” utilizados pela fiscalização para a formação de convicção quanto à imputação de solidariedade, destaca o capítulo do Termo de Sujeição que cuida da “transferência de manutenção da UNISA”, onde a fiscalização sustenta que embora tenha havido a transferência da OSEC para a OSEL, sacramentada pela Portaria nº 369, da

Secretaria de Educação Superior, o que teria ocorrido é uma simulação de negócio jurídico, uma vez que a OSEC e a OSEL/UNISA continuaram funcionando nos mesmos lugares, controladas pelas mesmas pessoas, suas transações comerciais continuaram sendo feitas da mesma maneira e, em diversos casos, pelos mesmos funcionários. Argumenta ser totalmente incorreto este enfoque, pois a transferência de manutenção, para ter validade, não acarreta mudança de endereço, nem dos quadros sociais e de funcionários de uma entidade educacional, se mostrando implausível que se exijam mudanças físicas para validar a transferência de manutenção, tamanhos os transtornos que tal providência acarretaria. Também, a mencionada Portaria nº 369 é ato administrativo legitimamente constituído e capaz de produzir seus regulares efeitos jurídicos, não se mostrando adequado ao ordenamento desconsiderá-la de plano como pretende a fiscalização.

Com relação à afirmação de que “a OSEL, desde a sua constituição (23/12/1964), sempre teve como associados somente membros da Mitra Diocesana de Luz, a saber, padres, monsenhores e bispos. A presidência da entidade sempre foi ocupada pelo bispo de Diocese. No entanto, aceitou em seu quadro de associados, em 14/11/2007, duas pessoas estranhas à comunidade, a saber, Darci Gomes do Nascimento e Milton Gressler...” alega que a alteração ocorrida em 2007 no quadro de associados de entidade assistencial criada em 1964 não pode ser elemento de convicção para a atribuição de solidariedade tributária a quem quer que seja, por tratar-se de evento havido antes do momento de identificação dos fatos geradores dos tributos que está a imputar à impugnante e também por tratar-se de ato da maior normalidade, nada havendo de estranho na ocorrência de mudanças estruturais em um período de 40 anos. Nada há de estranho na aceitação de pessoas físicas leigas nos quadros associativos até então ocupados por integrantes da Igreja Católica, pois a Constituição Federal prega a liberdade associativa, o que demonstra, aliás, efetiva integração do corpo social, desprovido de ilegítimas discriminações pautadas em diversidade de crenças religiosas. Também nada há de estranho na subsequente alteração do corpo diretivo da OSEL, por meio da renúncia de seus antigos ocupantes e da realização de Assembleia para a nomeação de novos (tudo previsto no Estatuto da entidade e assentado em Ata de Assembleia). Da mesma forma com relação à passagem do Termo de Sujeição em que a fiscalização identifica que “a OSEL passou a ser administrada e gerenciada exclusivamente por pessoas vinculadas direta ou indiretamente à OSEC e à UNISA. Em termos práticos, foram mantidos os comandos administrativo, gerencial e financeiro existente antes da troca de manutenção”... entende não ter nada de inadequado na manutenção dos comandos gerencial e financeiro uma vez que tais procedimentos denotam um cuidado profissional na condução de uma entidade educacional com empenho na preservação dos elementos suficientes à regular continuidade da atuação, sem gerar qualquer prejuízo derivado da alternância de elementos de custeio.

Indigna-se com as conclusões da fiscalização com relação a fatos ocorridos no ano de 2008, quando alude, no Termo de Sujeição, que em 02/06/2008 ocorreu a eleição e posse de Darci Gomes do Nascimento e Milton Gressler para os cargos de Diretora Presidente e Diretor Financeiro da OSEL e em 05/06/2008 foi alterado o estatuto da entidade, sendo criado o Fundo Patrimonial, constituído pelas contribuições feitas pelos associados mantenedores, sob prévia e expressa aprovação em Assembleia Geral, concluindo (a fiscalização) que as dotações de recursos havidos a partir desta alteração estatutária seria uma forma de restringir o quadro de associados, dificultando a entrada de pessoas que não fossem interessantes à diretoria e questionando qual seria o interesse das pessoas em aportar recursos numa instituição sem qualquer contrapartida econômica. Afirma que a previsão estatutária restritiva ou não do acesso de pessoas aos quadros associativos é ato de liberdade associativa conquistada a duras penas pela evolução da sociedade brasileira e que a abordagem contida no Termo de Sujeição mostra-se radicalmente distante dos elementos balizadores da atividade associativa de natureza civil, descritas no art. 16 do antigo Código Civil e atualmente nos artigos 44 e 53 do novo Código Civil, donde se extrai que a diferença entre sociedades e associações é a presença ou ausência de finalidade econômica e a classificação associativa encontra-se restrita não ao objeto da atividade por ela desenvolvida, mas ao fim almejado. Neste diapasão, o elemento subjetivo que motiva a constituição de uma associação civil não é

possuir qualquer finalidade econômica ou interesse na obtenção de vantagens econômicas pelos seus fundadores associados, mas tão somente os fins sociais que motivaram a sua criação. Portanto, mostra-se descabida a insinuação da fiscalização de que seria estranho o aporte de recursos por associados, sem contrapartida econômica, quando numa associação é exatamente isto que se espera dos associados.

A fiscalização sustenta que a impugnante era representante da OSEC nas negociações com a OSEL, passando, depois a controlar a OSEL na qualidade de Diretora Presidente e teria chegado a tais conclusões a partir de e-mails do ano de 2008, endereçados por cópia à ela e pertinentes às matérias acadêmicas de interesse da instituição de ensino superior. Ora o simples fato da impugnante ter ingressado nos quadros associativos da OSEL em 14/11/2007 e vir a ser eleita sua Diretora Presidente em junho de 2008 – dentro de período em que instaurado procedimento junto ao Ministério da Educação para a formalização da transferência de manutenção – justifica a percepção de mensagens eletrônicas relacionadas ao seu ambiente de trabalho e denotam seus cuidados profissionais na atuação administrativa, não servindo para responsabilizá-la pessoalmente, por solidariedade, pelo débito previdenciário lançado de ofício contra a atuada OSEC.

Afirma que os “indícios” colhidos pela fiscalização como forma de lhe imputar responsabilidade tributária solidária não se prestam para esta finalidade, na medida em que compõe uma série de informações relacionadas à prática normal e usual do exercício de gestão da OSEL que não é a atuada OSEC. Também argui que o levantamento de dados pertinentes ao exercício de sua atividade profissional em momentos anteriores à ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias a ela impostas por solidariedade, é inútil para o fim almejado. Registra que a fiscalização laborou em equívoco ao apontar que a transferência do Colégio UNISA (então mantido pela OSEC) para o Centro Educacional UNISA (do qual a impugnante era sócia administradora) demonstraria o grau de envolvimento desta com a família Afonso, pois tal assunção de direitos e obrigações em nada vincula-se ao alegado descumprimento de obrigações previdenciárias pela OSEC e, muito menos, à sua responsabilização solidária. A identidade de endereços e de nome do colégio UNISA e da universidade UNISA é fato comum e voltado à maximização do aproveitamento dos espaços disponíveis, otimização da utilização dos prédios em diferentes horários e elemento de restrição de gastos com estruturas. É descabida a conclusão fiscal que o recebimento gratuito de um colégio em funcionamento seria uma forma de pagamento pelos serviços prestados para a família Afonso. Assim, entende que a conclusão da fiscalização não merece prevalecer, pois não se formou com base em encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes aptos a lhe referendar a atribuição de responsabilidade solidária tributária.

Razões de mérito idênticas aos demais responsáveis solidários.

B.5) Sidney Storch Dutra, em 10/01/2014 (fls. 1405/1543) – impugnação inicia com os mesmos argumentos preliminares apresentados pelo Sr. Milton, com diferenças quando fala em situações específicas do Sr. Sidney, pois o Termo de Sujeição passiva inicia por identificar que a deliberação de transferência de manutenção da UNISA - evento implementado pela OSEC no ano de 2007 - ocorrido num momento em que o impugnante não exercia qualquer função de gestão da entidade (atuou na direção da OSEC entre 1994 e 2006 e depois entre novembro de 2008 e 2010). Portanto, considerando o período objeto da atuação, apenas em dois meses o impugnante ocuparia cargo de gestão da entidade. Também o deferimento da manutenção pelo Ministério da Educação, sacramentado em 05/2008, ocorreu em momento no qual não integrava o quadro diretivo da OSEC, produzindo efeitos jurídicos a partir de então e isto não foi desconstituído previamente pela fiscalização. Afirma ser descabido o entendimento da fiscalização de que ele estaria à frente de atos praticados em detrimento do patrimônio da OSEC, seja por não se tratar de atos por ele praticados seja por não se cuidar nestes autos de lesão patrimonial a entidade alguma, mas sim de imputação de solidariedade relativamente ao pretenso descumprimento, pela entidade atuada, de obrigações previdenciárias.

Que no capítulo intitulado “Da simulação de venda de terrenos à empresa AP Areal”, o Termo de Sujeição conclui que aquela empresa pertence à família Afonso, a

partir da afirmação de que seu quadro societário é composto por Milton Soldani Afonso e o impugnante. Destaca que o Direito positivo brasileiro não contempla uma entidade titular de direitos e obrigações intitulada “família”, mas sim, como no caso, duas pessoas físicas que são proprietárias de participação societária em uma pessoa jurídica. Entende que a conclusão fazendária contém erro que não lhe atribui validade. Também argüi ser despropositada a conclusão fiscal extraída de ata de assembléia da AP Areal realizada em 2013, na qual foi aprovada outorga de garantia em financiamentos contratados pela OSEL, tendo como objeto imóveis da AP Areal. Ora, não há como vincular eventos ocorridos em 2013 com a responsabilidade tributária que lhe está sendo imputada em função fatos geradores de pretensos débitos previdenciários ao longo do ano de 2008. Do mesmo modo com relação à APROAVES, em que a fiscalização relata uma situação encontrada em 2012 que em nada se vincula aos pretensos fatos geradores de obrigações previdenciárias da OSEC em 2008.

Afirma que o Termo de Sujeição encontra-se permeado de suspeitas da fiscalização, e não se prestou para demonstrar como teriam ocorrido as simulações ou mesmo como tais eventos teriam afetado o recolhimento de contribuição previdenciária pela OSEC e qual a relação entre os fatos e a imputação de solidariedade tributária quanto a débitos previdenciários do ano de 2008.

Com relação à afirmação fazendária de que teria sido remunerado pela família Afonso através da empresa LS Consultoria, defende-se dizendo que o não atendimento a intimação em 2013, pela OSEC, não é suficiente para desqualificar por completo a origem dos valores tidos por recebidos por pessoa jurídica, nem para considerar esses valores como imputáveis ao impugnante e nem considerar que esses valores seriam remuneração paga pela família Afonso.

Explicita que a conclusão fiscal não se formou com base em encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes, aptos a lhe referendar a atribuição de responsabilidade solidária.

Ausência de responsabilidade tributária em relação à infração à legislação tributária – descabe imputar a responsabilidade tributária ao impugnante haja vista não ter ele praticado em concreto o pressuposto fático da incidência de contribuição previdenciária sobre a folha de salários (único objeto da autuação lavrada contra a OSEC). Também o impugnante não é qualificado pela lei como responsável tributário do crédito, hipótese na qual se poderia cogitar eventual solidariedade com base nos ditames do art. 124, II do CTN. Afirmar que também não há espaço para a atribuição de responsabilidade tributária com supedâneo no art. 135, III, do CTN, sem qualquer investigação sobre a existência do dolo do gestor. A responsabilidade por infrações deve seguir as diretrizes da própria responsabilidade pelo crédito tributário, o que demanda a existência cabalmente provada, da prática de ato ilícito contra a sociedade, por seu gestor, para que seja atribuída a ele a obrigação pelo correspondente adimplemento.

Portanto, entende que na medida em que não explicitada e principalmente, não comprovada a existência de prática de ato ilícito doloso cometido pelo impugnante, descabe imputar a ele a responsabilização em causa. Outro elemento fundamental é que, se verificada conduta dolosa, esta deve ter sido praticada à época dos fatos geradores que são imputados ao administrador.

B.6) Arthur Marcien de Souza, em 10/01/2014 (fls. 1551/1595) – impugnação inicia com os mesmos argumentos apresentados pela Sra. Darci, apontando que o Termo de Sujeição mencionou apenas parte de sua atuação profissional quando relata que foi Presidente da APREP, assessor da Reitoria da UNISA (Sra. Darci Gomes do Nascimento) e assessor da Presidência da OSEL (também exercida pela Sra. Darci), omitindo que também foi professor em disciplinas atinentes à contabilidade e administração financeira, atuou em diversas outras empresas, dentre as quais o 3º Cartório de Notas SP, Bradesco, Golden Cross, OSEC, Tree Bond do Brasil, South Net Turismo Brasil. Afirmar que não praticou qualquer ato vinculado à deliberação da transferência de manutenção da UNISA para a OSEL, ocorrida em 2007 e sacramentada em 2008 por ato oficial do Ministério da Educação. Que o Termo discorre sobre o seu pretense envolvimento no esvaziamento patrimonial da OSEC vez que exercia o cargo de Diretor-Presidente da APREP, principal associada da OSEC, na assinatura do contrato de cessão de direitos e obrigações relativos à troca de manutenção da UNISA (em

07/12/2007), tema esse que em nada se relaciona com a apuração e recolhimento de contribuições previdenciárias relativas ao ano de 2008. Não entende como teria se dado esta atuação e o que isso teria a ver com as contribuições previdenciárias.

Afirma não saber qual o tributo a ser suportado na qualidade de responsável nos termos do art. 135, III do CTN, pois nada foi identificado como matéria tributária subordinada à mencionada transferência de manutenção, a não ser a assertiva fiscal de que a APREP, na pessoa do Sr. Arthur, deveria proteger o patrimônio social da entidade.

Da mesma forma, não se coaduna com a imputação de responsabilidade tributária ao impugnante, a afirmação fiscal de que teria havido simulação da venda (pela OSEC) de terrenos à empresa AP Areal e posterior contrato de locação destes mesmos imóveis à UNISA, pelo fato de ter integrado o quadro societário da AP Areal, juntamente com o Sr. Milton Soldani Afonso. Não concebe que a fiscalização busque no passado fatos para justificar a imputação de solidariedade, asseverando no termo de sujeição que o impugnante desobedeceu ao Estatuto da entidade da qual era associado, ao registrar contabilmente as transações simuladas, infringiu à lei simulando negócio jurídico inexistente com o intuito de remunerar a família Afonso (pois os imóveis teriam sido de fato doados à família Afonso) e, tendo o impugnante elaborado os Balanços Patrimoniais da OSEC dos anos de 1996 a 1998, na condição de contador responsável, este tinha ciência das transações imobiliárias irregulares. Por óbvio não se identifica nestas práticas qualquer fundamentação que enseje a conclusão de que ao contador, por ter ciência das transações que escritura, deve ser atribuída solidariedade quanto a obrigações que venham a ser apuradas relativamente a tais transações (por ele não praticadas) e não relativamente à escrita (única atividade que teria praticado). Infelizmente a conclusão fazendária não se vincula a qualquer apuração de impostos derivados da alienação imobiliária ocorrida em 2006 ou da locação de imóveis, mas sim à contribuição previdenciária relativamente a fatos geradores pretensamente havidos em 2008.

O termo de sujeição cuida da forma como o impugnante era remunerado pela família Afonso, sustentando que a remuneração se dava pelos pagamentos feitos à empresa Souza e Souza Assessoria Contábil e Fiscal S/C, de propriedade do impugnante. Neste ponto o impugnante questiona por qual razão o contador responsável pelas Demonstrações Financeiras da entidade não haveria de ser remunerado pelo seu trabalho e afirma haver um desvio de entendimento sem que nada tenha sido comprovado por parte da fiscalização. Os pagamentos feitos à empresa citada referem-se exatamente aos serviços contábeis prestados.

Termina o Termo de Sujeição por invocar a aplicação do art. 124 do CTN, afirmando que o impugnante foi Diretor-Presidente da APREP, principal associada da OSEC, tendo autorizado a cessão gratuita do Colégio UNISA para a Sra. Darci e transferência de manutenção da UNISA para a OSEL e que teria participado, também, na qualidade de contador responsável, da cessão dos imóveis da OSEC. Quanto a isto o impugnante afirma que não ficou demonstrado como tais eventos teriam afetado o recolhimento de contribuições previdenciárias pela autuada OSEC no ano de 2008.

As demais alegações quanto à sujeição passiva solidária são idênticas.

Os responsáveis solidários Obras Sociais e Educacionais de Luz – OSEL, CNPJ nº 18.301.267/0001-84 e Sr. Paulo César Carvalho da Silva Afonso, CPF nº 543.700.007-34 não apresentaram impugnação.

Impugnação complementar – Ações Judiciais

Em 28/01/2016 foram anexados aos autos novas petições e documentos (fls. 2520/2525 e fls. 2528/2589), onde os Srs. Milton Soldani Afonso, Paulo César Carvalho da Silva Afonso, Carlos Carvalho da Silva Afonso, Neide Carvalho da Silva Afonso, Darci Gomes do Nascimento, Sidney Storch Dutra e Arthur Marcien de Souza vêm informar que, diferentemente do pretendem fazer crer os respectivos Termos de Sujeição Passiva, a devedora principal OSEC era detentora de imunidade tributária, inclusive na época a que se referem as autuações fiscais objeto do presente feito, razão pela qual nenhum sentido faz toda a construção argumentativa invocada como justificativa para a constituição do crédito tributário e a imputação de solidariedade aos requerentes.

Afirmam que a devedora principal, em 1994 ajuizou ação de natureza declaratória da imunidade que a beneficia, autuada sob o número 94.0002651-0 perante a Justiça Federal da Seção Judiciária da Capital do Estado de São Paulo. A pretensão consistiu no “reconhecimento judicial da ausência de relação de direito que legitime pretensão do Réu em exigir contribuições sociais da Autora”. Tal pretensão restou acolhida em sentença proferida pela 3ª Vara Cível Federal de São Paulo, na qual restou declarada “a inexigibilidade das contribuições devidas pelo Autor ao INSS enquanto vigente o certificado emitido pelo Conselho Nacional do Serviço Social”. A decisão foi confirmada pelo TRF da 3ª Região, perante o qual o feito tramitou sob o nº 0002651-29.1994.4.03.6100, restando consignado na peça decisória que “Compulsando os autos, verifico que a Organização Santamarense de Educação e Cultura – OSEC apresentou Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, expedido no mês de agosto de 1992, pelo Conselho Nacional do Serviço Social do Ministério da Ação Social, com renovação nos termos do Decreto-Lei nº 1.572/77 (fl. 40), além de declaração de utilidade pública pela Lei Estadual nº 309, de 08/07/1974, e Decreto Presidencial de 25/05/1992, atestando-a como de utilidade pública (fl. 37/38). Por conseguinte, tendo a autora preenchido os requisitos estabelecidos para fins de catalogação como entidade filantrópica, isente está do recolhimento de contribuições previdenciárias”. Tal conteúdo foi objeto de recursos fazendários, rejeitados pelo mesmo E. TRF da 3ª Região e aquela decisão transitou em julgado em 27/01/2012, tornando-se, portanto, inquestionável e de aplicação vinculada por parte do ente tributante.

Destacam que o limite temporal de aplicação daquele julgado já restou colocado em dúvida pelo ente tributante, o que levou a OSEC a impetrar o Mandado de Segurança ajuizado em dezembro de 2014 sob o número 0025246-21.2014.4.03.6100, para o qual foi proferida sentença restando expressamente reconhecido que, na medida judicial de início mencionada (a ação declaratória de nº 94.0002651-0) a autora daquele feito faz jus à imunidade prevista no art. 195, § 7º, da CF; que a impetrante demonstrou haver solicitado e obtido sucessivas renovações dos certificados, de modo que a imunidade reconhecida prevalece por todo o período em que a impetrante seja detentora do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos – CEFF, atualmente Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS, concluindo aquela decisão mandamental que “tendo sido o “documento de fl. 40” RENOVADO para os períodos de 01.01.1998 a 31.12.2000; 30.04.2003 a 29.04.2006 e 27.04.2007 a 26.04.2010, tenho que a imunidade prevista no art. 195, § 7º da CF alcança todos esses períodos”.

Concluem que tais decisões judiciais atingem o objeto das autuações enfrentadas nestes autos, as quais, por consequência, não encontram qualquer validade jurídica pois (a) agridem a imunidade a que faz jus a OSEC; (b) agridem a coisa julgada formada no processo nº 94.0002651-0 e (c) agridem o comando mandamental do MS nº 0025246-21.2014.4.03.6100, voltado especificamente a “determinar que a autoridade coatora reanalise o requerimento nº (...), considerando a validade das renovações dos CEBAS expedidos nos termos da Resolução (...) e, consequentemente, cancelando os débitos referentes ao período em questão...”.

Esclarecem os requerentes que o processo mandamental encontra-se em tramitação perante o E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por força do recurso de apelação interposto pela União Federal, recurso esse que, à luz do disposto no art. 14, § 3º da Lei nº 12.016/2009, não afeta a regular produção de efeitos da sentença mandamental proferida. Salientam que a PFN vem acatando referida sentença em sede de executivos fiscais, o que se comprova com a petição da Procuradoria Regional da Fazenda Nacional da 3ª Região – PRFN 3ª Região nos autos da execução fiscal nº 0051052-74.2012.43.6182 (fls. 5522/5525) na qual a OSEC é a executada.

Esclarecem ainda os requerentes que tiveram conhecimento das referidas ações intentadas pela OSEC apenas no final do ano de 2015, quando suportaram novos lançamentos na qualidade de devedores solidários (processos nº 19515.721257/2015-11 e 19515.721258/2015-66).

Com isso, dada a impossibilidade de constituir crédito tributário em face da autuada OSEC – que na época das obrigações aqui lançadas estava em gozo de plena imunidade tributária – a pretendida imputação de solidariedade aos requerentes também fica prejudicada, imputação essa que deverá ser cancelada o que desde já requerem.

Do Acórdão de Impugnação

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

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

Nos recursos voluntários o contribuinte e alguns responsáveis solidários (Darci Gomes do Nascimento; Carlos Carvalho da Silva Afonso; Milton Soldani Afonso), reiterando os termos das respectivas impugnações, postularam a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento.

A responsável solidária OSEL - Obras Sociais e Educacionais de Luz, devidamente cientificada das autuações e do Termo de Sujeição Passiva Solidária, não apresentou impugnação, tampouco recurso voluntário. Apesar de terem apresentado impugnações, os responsáveis solidários Paulo César Carvalho da Silva Afonso, Neide Carvalho da Silva Afonso, Sidney Storch Dutra e Arthur Marcien de Souza não apresentaram recursos voluntários.

Em acréscimo, os responsáveis solidários apresentaram petições adicionais (e-fls. 3.041/3.042; 3.052/3.061; 3.114/3.122) postulando o provimento, reiterando as razões de inconformismo e fazendo referência a decisões judiciais reconhecendo gozo de imunidade de entidade beneficente de assistência social.

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

Após publicação da pauta de julgamentos, sobreveio memoriais, bem como a juntada de documentos (e-fls. 3.171 e seguintes). Em petição a contribuinte comunica que *“a entidade foi supervisionada pelo Ministério da Saúde, sendo proferido parecer que concluiu que a entidade cumpre com os requisitos obrigatórios à certificação do CEBAS, que restou mantido para os exercícios de 2010 a 2015; e, ainda, (2) que até a presente data a entidade mantém suas atividades na área da saúde, mantendo convênios com a Secretaria da Saúde do Governo do Estado de São Paulo para a gerência de leitos de UTI e serviço de urgência e emergência do Complexo Hospitalar Padre Bento no Município de Guarulhos, Estado de São Paulo”*. A documentação colacionada é relativa a supervisão do Ministério da Saúde, incluindo parecer daquele Ministério sobre a supervisão, também consta convênio. Os memoriais são reiterativos das teses de defesa.

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

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

A responsável solidária OSEL - Obras Sociais e Educacionais de Luz, devidamente cientificada das autuações e do Termo de Sujeição Passiva Solidária, não apresentou impugnação, tampouco recurso voluntário. Apesar de terem apresentado impugnações, os responsáveis solidários Paulo César Carvalho da Silva Afonso, Neide Carvalho

da Silva Afonso, Sidney Storch Dutra e Arthur Marcien de Souza não apresentaram recursos voluntários.

Os Recursos Voluntários do contribuinte e dos demais responsáveis solidários atendem a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-los.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que os recursos se apresentam tempestivos (despacho de encaminhamento, e-fl. 3.038), tendo cada qual respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço dos recursos voluntários interpostos.

Das análises recursais

- Considerações introdutórias

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

Processo n.º 19515.721257/2015-11

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

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

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

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

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

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

Processo n.º 19515.721258/2015-66

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

DEBCAD n.º 51.009.289-6, lavrado em 14/12/2015 - contribuições previdenciárias patronais destinadas ao custeio da Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos

riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais.

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

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

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

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

Processo n.º 19515.722966/2013-52

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

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

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

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

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

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

Com responsáveis solidários: OSEL – Obras Sociais e Educacionais de Luz; Neide Carvalho da Silva Afonso; Darci Gomes do Nascimento; Carlos Carvalho da Silva

Afonso; Milton Soldani Afonso; Arthur Marcien de Souza; Paulo Cesar Carvalho da Silva Afonso; e Sidney Storch Dutra.

Processo n.º 19515.722973/2013-54

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

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

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

Com aplicação de multa qualificada de 150% (para o levantamento PA - Parte PAT Seg Emp Multa Atual) por intuito de fraude descrita nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, para as competências 12 e 13/2008, de acordo com previsão do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, conforme determina o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

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

Processo n.º 19515.722967/2013-05

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

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

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

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

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

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

Ao meu sentir, a primeira e principal emblemática gravita na discussão quanto a imunidade ou não do sujeito passivo (*contribuinte OSEC*), como entidade beneficente de assistência social, para fins do § 7.º do art. 195 da Constituição Federal, e, neste horizonte, tem-se as autuações do período 01/01/2008 a 31/12/2008, que tangenciam pelo art. 55 da Lei n.º 8.212/1991 (*De 01/01/2008 a 09/11/2008*) e pela Medida Provisória n.º 446/2008 (*De 10/11/2008 a 31/12/2008*), assim como as autuações do período 01/01/2010 a 30/12/2010, que tangenciam exclusivamente pela Lei nº 12.101, de 2009.

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

Nestes autos, por exemplo, não houve o lançamento de multa agravada.

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

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

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

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

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

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

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

Certo é que ao longo dos tempos sempre se criticou a regulação do § 7.º do art. 195 da Constituição Federal pelo art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, ou, ainda, pela Medida Provisória n.º 446, de 2008 e, posteriormente, pela Lei n.º 12.101, de 2009. Questionava-se, a todo tempo, que não eram leis complementares. Sempre se advogou a necessidade de lei complementar para tratar da matéria da imunidade do § 7.º do art. 195 da Constituição. Hodiernamente, aliás, tem-se a Lei Complementar n.º 187, a despeito de sua produção datar apenas de 16 de dezembro de 2021, com publicação em 17/12/2021 (*em veiculação normal e com retificações em edição extra na mesma data*), e a promulgação dos vetos derrubados publicada em 08/07/2022 quando, então, criou-se o ambiente adequado para firmar os contornos definidores das condições exigidas para se caracterizar uma *entidade beneficente de assistência social*, traçando-se balizas para as pessoas jurídicas que devam fazer jus à imunidade tributária em comento.

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

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

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

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

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

Lado outro, ainda no RE 566.622, Tema 32, da Repercussão Geral, foi também definido que há espaço para lei ordinária atuar. Isto porque, aspectos meramente

posteriormente retornando sua vigência, a partir de 12/02/2009, até a revogação pela Lei nº 12.101, com efeitos a partir da publicação desta em 29/11/2009.

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

procedimentais⁵, relativos à comprovação, com a consequente estruturação de mecanismos para a verificação do cumprimento dos requisitos exigidos na lei complementar para a condição imune, podem ser delineados na lei ordinária.

O ponto nodal para a autorização da autuação da lei ordinária é a compreensão do STF de que a entidade deve ser fiscalizada e deve manter dia a dia o cumprimento das condições necessárias ao aspecto imune para que mantenha, respeite e atenda suas finalidades. Entende-se que não há direito adquirido ao regime imune. O atendimento é diário e dever da entidade de conformidade e integridade.

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

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

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

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

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

Fato é que não há direito adquirido para afastar o dever de ser controlada, de ser fiscalizada e de ter que comprovar dia a dia o atendimento dos requisitos legais vigentes a cada

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

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

momento para poder se manter como qualificada como entidade beneficente de assistência social apta a fruição da condição imune.

Por isso, como corolário lógico, encontrando espaço de conformidade para a lei ordinária, estabeleceu o STF a premissa de que “[o]s aspectos meramente procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade, tais como as referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo, continuam passíveis de definição por lei ordinária”⁷.

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

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

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

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

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

⁸ Na ADI 1802 foi declarado inconstitucional formal e materialmente o art. 12, § 1º, da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que restringia o campo da norma imunitória em relação ao tributo tratado. Também, foi declarado inconstitucional, a alínea “f” do § 2º do art. 12 que condicionava o gozo da imunidade ao cumprimento da obrigação de “*recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes*”. Apesar da ADI 1802 ter lido sobre a imunidade do art. 150, VI, “c”, da Constituição, é salutar sua citação.

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

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

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

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

“Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

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

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

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

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

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

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

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006.

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

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

“Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

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

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

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

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

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

8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento". (RE 556.664 – RS, minha relatoria, Plenário, DJe 14.11.2008)

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

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

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

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

Lei 8.212	Lei 12.101
Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:	Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:
IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;	I - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;
V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.	II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;
§ 6º A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição.	III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;
II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; [a obrigação de deter CEBAS impõe uma contabilidade regular e adequado registro de receitas e despesas]	IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;
IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;	V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;
----	VI – conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial; (inconstitucional)
II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; [a obrigação de deter CEBAS impõe cumprimento de obrigações acessórias]	VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;
II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; [a obrigação de deter CEBAS impõe auditoria independente das demonstrações financeiras da entidade]	VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.
§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange	Art. 30. A isenção de que trata esta Lei não se estende a entidade com

empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.	personalidade jurídica própria constituída e mantida pela entidade à qual a isenção foi concedida.
---	--

Muito bem, feitas essas ponderações iniciais passo ao enfrentamento.

Preliminares e mérito dos recursos voluntários conhecidos

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

No particular destes autos o relatório fiscal (e-fls. 4/38) bem aponta que se cuida de lançamento de ofício relacionado aos autos de infração DEBCAD nsº AIOP 37.304.068-7 e AIOP 37.304.069-5, relativos ao período de 01/2008 a 12/2008, contendo a cobrança de contribuições previdenciárias patronais destinadas ao custeio da Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (37.304.068-7), de Terceiros – INCRA, Salário-Educação, SESC, SEBRAE (37.304.069-5), incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais.

Os fatos geradores foram as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais no contexto das (i) Bolsas de estudos de cursos de graduação e pós-graduação concedidas a funcionários e familiares; (ii) Parte patronal dos segurados da OSEC, decorrentes da inexistência de isenção da cota patronal; e (iii) Segurados empregados e contribuintes individuais omissos ou com remuneração a menor em GFIP.

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

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

(...)

Questão prejudicial – Existência de ações judiciais – os responsáveis solidários vieram aos autos em 28/01/2016 para informar que, no final de 2015, tomaram conhecimento da existência da Ação Declaratória nº 94.0002651-0, que tramitou na 3ª Vara da Justiça Federal de São Paulo, com sentença que declarou a inexigibilidade das contribuições devidas pela OSEC ao INSS enquanto vigente o certificado emitido pelo Conselho Nacional de Serviço Social “*de fls. 40*” (no caso, o Certificado expedido em 04/08/1992, com vigência até 31/12/1994), e que foi confirmada no Acórdão do TRF da 3ª Região que tramitou sob o nº 0002651-

29.1994.4.03.6100. Nesta última decisão, que transitou em julgado em 27/01/2012, restou decidido, em apertada síntese, que tendo a autora apresentado Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos expedido em agosto de 1992, além de declaração de utilidade pública Federal e Estadual, preencheu os requisitos estabelecidos para catalogação como entidade filantrópica, estando isenta do recolhimento de contribuições previdenciárias.

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

Entendendo que a PFN/SP agiu em equívoco ao aplicar a decisão judicial transitada em julgado apenas até a competência 12/1994 e forte no argumento de que os Certificados expedidos pelo CNAS foram renovados para os períodos de vigência 01/01/1998 a 31/12/2000, 30/04/2003 a 29/04/2006 e de 27/04/2007 a 26/04/2010, todos conforme a Resolução CNAS nº 07, de 03/02/2009, DOU de 04/02/2009, a OSEC impetrou em 19/12/2014 o Mandado de Segurança (nº 0025246-21.2014.403.6100) contra o Procurador Chefe da Fazenda Nacional em São Paulo, com a finalidade de ver reanalisado o requerimento nº 2014.0247293 e determinado o cancelamento dos débitos referentes aos períodos abrangidos pela Resolução CNAS nº 07/2009, constantes nos Debcads listados naquele requerimento. O pedido de liminar foi apreciado e indeferido e a impetrante interpôs Agravo de Instrumento, tendo o MM. Juiz Federal "*a quo*" proferido sentença em 15/03/2015, com resolução de mérito, determinando que a autoridade coatora reanalisasse o requerimento nº 2014.0247293, considerando a validade das renovações dos Certificados de Entidade Beneficente de Assistência Social, expedidos nos termos da Resolução CNAS nº 07/2009 e, consequentemente, cancelasse os débitos referentes aos períodos abrangidos, nos termos da decisão judicial proferida nos autos da Ação Ordinária nº 94.0002651-0. A União Federal (Fazenda Nacional) apelou da sentença, sendo os autos remetidos ao E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região onde tomou o número 2014.61.00.025246-3, conforme atesta a Certidão expedida em 01/12/2015 pela subsecretaria da 2ª Turma do TRF3 (fls. 5595/5596). Consulta processual ao TRF3 indica que em 18/02/2016 os autos ainda se encontravam conclusos ao relator.

De todo o exposto, tendo presente:

(a) que este processo administrativo fiscal refere-se ao período de 01/2008 a 12/2008;

(b) que **as situações atinentes ao descumprimento dos requisitos indispensáveis para o direito à isenção** (não remunerar nem conceder vantagens ou benefícios a qualquer título a diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores e aplicar integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, ... **são objeto de análise mais aprofundada no processo administrativo nº 19515.722966/2013-52, ao qual este está apensado;**

(c) que a validade dos Certificados de Entidade Beneficente de Assistência Social não é objeto de discussão neste processo administrativo;

(...)

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

(...)

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

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

Assim, passo ao exame das alegações das impugnantes:

Das Preliminares

1 - Cerceamento de Defesa por não ter tido acesso à íntegra do processo logo após a ciência dos lançamentos.

O "Doc. 3" a que se refere o impugnante (fls. 2067 dos autos) é uma consulta no e-cac a documentos do processo nº 19515.722973/2013-54. O documento consultado é a "Ficha de Identificação", composto de uma página, na situação "Confirmado" e data de protocolo 05/12/2013. Não foi trazido aos autos qualquer documento que comprove que o processo não estaria cadastrado no sistema ou indisponível ao interessado.

A descrição dos motivos que levaram ao lançamento fiscal encontra-se no Relatório Fiscal. Todos os Anexos que corroboram o lançamento, devidamente gravados em mídia digital, foram enviados ao sujeito passivo por via postal e por ele recepcionados em 12/12/2013, conforme atesta o documento de fls. 1224. Assim, não vislumbro o cerceamento de defesa alegado, uma vez que o interessado teve ciência do conteúdo integral dos documentos que compuseram a autuação, independente de sua disposição dentro do processo administrativo fiscal.

2 - Decadência do Crédito Tributário – alega a impugnante e também os responsáveis tributários solidários que, devido à existência de pagamentos antecipados, o prazo para a constituição do crédito tributário é o estabelecido no § 4º do art. 150 do CTN, estando prescrito para o período em questão e que mesmo que se fosse considerar o prazo decadencial do inciso I do art. 173 do CTN, estaria da mesma forma prescrito. Entende a autuada que a expressão *exercício* não se coaduna necessariamente com o período anual, devendo ser coerente com o tributo que está em discussão. Se a apuração do tributo é mensal, por exemplo, a fiscalização já pode exigir eventual crédito tributário a partir do mês seguinte ao da apuração, e no caso, a expressão *exercício*, do inciso I do art. 173 do CTN, pode ser lida como a partir do mês subsequente àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado.

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

Com efeito, é tranquila a possibilidade de lançamento de ofício de crédito tributário correspondente a tributo não pago e declarado pelo contribuinte com informação contaminada por dolo, fraude ou simulação (art. 149, do CTN, parte final do § 4º do art. 150 do CTN), caso a declaração do contribuinte,

excepcionalmente, não tenha constituído o crédito, ou o tenha constituído apenas parcialmente. Também é pacífica a aplicação do art. 173, I, do CTN, para a contagem do prazo decadencial nessas circunstâncias (Parecer PGFN/CAT Nº 1617, de 2008).

O exercício a que se referem os códigos e atos normativos é o ano civil, que se inicia em primeiro de janeiro e se encerra em 31 de dezembro.

Assim, considerando que as contribuições para a seguridade social tem seu período de apuração mensal e que o lançamento poderia ter sido efetuado no mês seguinte à ocorrência do fato gerador, a aplicação deste dispositivo permite à administração tributária realizar a constituição do crédito tributário no prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte do efetivo vencimento da obrigação. No caso em apreço, a competência mais antiga reporta-se a janeiro de 2008, cujo vencimento da obrigação ocorreu em fevereiro de 2008, iniciando-se a contagem do prazo decadencial em 01/01/2009 e vencendo-se em 31/12/2013. Como o lançamento foi constituído em 12/12/2013, não há que se falar em decadência.

A interpretação dada pela impugnante à expressão "Exercício" contida no art. 173 do CTN não se coaduna com a interpretação da administração tributária, cujo entendimento, em mais atualizada análise, está pacificado no Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008, de 01/08/2008, aprovado pelo Exmo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, na Nota PGFN/CAT nº 856/2008, de 01/09/2008, e corroborados pelo Parecer PGFN/CAT nº 1650/2013, de 27/08/2013 com a retificação promovida pelo Parecer PGFN/CAT nº 2111/2013, donde se extrai que o termo inicial de contagem do prazo decadencial coincide com o exercício seguinte ao da ocorrência dos fatos tributáveis.

Do Mérito

3 - Fundamentos da Imunidade – a impugnante expressa seu entendimento de que a imunidade, por ser uma limitação do poder de tributar, deveria obrigatoriamente ser regulada por Lei Complementar. Trata-se de **discussão idêntica à trazida no processo nº 19515.722966/2013-52**, razão pela qual reproduzo meu voto apresentado para aquele processo.

Inicialmente, cumpre observar que a constitucionalidade das leis é vinculada para a Administração Pública, sendo defeso à autoridade julgadora administrativa afastar a sua aplicação, por inconstitucionalidade, ressalvadas, tão-somente, as hipóteses previstas no parágrafo 6.º do artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, incluído pela Medida Provisória nº 449, de 04 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 - hipóteses essas inócuentes no caso em apreço.

Restam, desta maneira, prejudicadas todas as questões postas pela impugnante, que impliquem, necessariamente, o exame da constitucionalidade dos dispositivos legais que embasaram qualquer aspecto do lançamento em epígrafe.

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

Observe-se, ainda, que a impugnante não aproveita a imunidade tributária estabelecida no artigo 150, inciso VI, alínea "c", da CF/88, **primeiro**, porque esta se refere especificamente à instituição de **impostos**, os quais não se confundem com as contribuições destinadas à Seguridade Social, elencadas no artigo 195 da Constituição Federal, nem tampouco com as contribuições destinadas a outras entidades e fundos, incidentes sobre a mesma base de cálculo (folha de salários) das exações previdenciárias; **segundo**, porque aquela imunidade refere-se ao patrimônio, à renda e aos serviços, dentre outras entidades, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, não podendo ser estendida às contribuições incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos trabalhadores a serviço da impugnante.

Isto posto, há que se examinar a questão, no que pertine à isenção das contribuições previdenciárias patronais.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 195, parágrafo 7.º, conferiu às entidades beneficentes de assistência social o direito à isenção/imunidade das contribuições sociais patronais, desde que atendidas as exigências estabelecidas em lei. (...).

(...)

4 – (...) – a impugnante assevera ser detentora de todos os certificados exigidos (...) e que não efetuou o requerimento de isenção (...), pois antes da vigência da Lei nº 8.212/1991 já atendia às condições para o gozo de isenção, possuindo direito adquirido.

O lançamento em apreço não foi motivado pela falta de certificação ou pelo indeferimento do CEBAS, mas pelo fato da fiscalização constatar, através de auditoria, que a entidade não cumpriu com todos os requisitos exigidos na legislação para ter direito à isenção no período de 01/2008 a 12/2008. (...)

(...)

Do CEBAS - Pelos elementos dos autos, para o período de 01 a 12/2008 a entidade em apreço era detentora de CEBAS válido, conforme a legislação então vigente. Os requisitos para a certificação não estão em apreciação neste voto, e nem poderiam, visto que devem ser tratados em processo à parte, junto ao Ministério responsável pela respectiva certificação.

Direito Adquirido - O CARF, em julgamento de processos administrativos lavrados contra a OSEC, em ações fiscais anteriores que abrangeram o período de 01/1997 a 12/2007, reconheceu a existência de direito adquirido desta entidade à isenção e afastou as exigências do art. 208 do RPS – Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999. Naqueles julgamentos prevaleceu o entendimento de que a OSEC, por ser detentora de isenção anterior à Lei nº 8.212/1991, estava desobrigada de formalizar o requerimento de isenção exigido no § 1º do art. 55 e que a perda da condição de isenta deveria ser precedida de Ato Cancelatório, na forma do então vigente § 4º do mesmo artigo. Na ocasião, foram cancelados todos os débitos constituídos com fundamento na falta de requerimento de isenção. [Ocorre que há a desnecessidade do ato cancelatório no caso concreto].

Desnecessidade de Ato Cancelatório Prévio - Com efeito, na verificação do cumprimento dos requisitos exigidos para fruição da isenção/imunidade (direito material), deve ser observada a legislação vigente no momento da ocorrência do fato gerador, em conformidade com o artigo 144, "caput", do CTN, "in verbis":

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

Em relação aos procedimentos (direito adjetivo ou procedimental), todavia, deve-se considerar que, na vigência do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, a constituição do crédito previdenciário dependia do prévio cancelamento da isenção, precedido da emissão de Informação Fiscal – IF, de acordo com o rito então estabelecido no parágrafo 8.º do artigo 206 do Regulamento da Previdência Social - RPS aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999. Já durante a vigência da MP nº 446/2008. A partir de 30 de novembro de 2009, quando entrou em vigor a Lei nº 12.101/2009, ficou a cargo da Fiscalização, **ao constatar que a entidade deixou de cumprir requisito(s) exigido(s) para o gozo da isenção, efetuar a lavratura de auto de infração, lançando as contribuições patronais devidas, relativamente ao período em que ocorreu tal descumprimento, observado o rito previsto no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, (...).** Isso em observância ao disposto no artigo 32 e seus parágrafos da Lei nº 12.101/2009, aplicado em consonância com o parágrafo 1.º do artigo 144 do CTN, que determina a aplicação imediata das normas procedimentais, ainda que os fatos geradores tenham ocorrido na vigência da lei anterior. Veja-se, nesse sentido:

Lei nº 12.101/2009

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.

§ 1º (...).

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

CTN

Art. 144. [...]

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Neste diapasão também, o Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011, que regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, em seu artigo 125 estabelece que a Fiscalização da RFB, **caso constate o descumprimento dos requisitos impostos pela legislação de regência para o gozo da isenção, deve lavrar auto de infração relativo ao período correspondente e relatar os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos.**

Em assim sendo, a Fiscalização não deve mais formalizar IF para cancelamento de isenção, pois, na sistemática da Lei n.º 12.101/2009, **não são mais emitidos atos cancelatórios**, nem atos declaratórios de reconhecimento da isenção. Veja-se, no caso, as regras de transição previstas nos artigos 44 e 45 do Decreto n.º 7.237, de 20 de julho de 2010:

*Art. 44. Os pedidos de reconhecimento de isenção não definitivamente julgados em curso no âmbito do Ministério da Fazenda serão encaminhados à unidade competente daquele órgão **para verificação do cumprimento dos requisitos da isenção, de acordo com a legislação vigente no momento do fato gerador.***

Parágrafo único. [...]

*Art. 45. Os processos para cancelamento de isenção não definitivamente julgados em curso no âmbito do Ministério da Fazenda serão encaminhados à unidade competente daquele órgão **para verificação do cumprimento dos requisitos da isenção na forma do rito estabelecido no art. 32 da Lei n.º 12.101, de 2009, aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.***

Em síntese, a Fiscalização, verificando que a entidade não cumpriu as exigências estabelecidas em lei **para o gozo da isenção**, deve lavrar auto de infração de obrigação principal, (...), conforme previsto no artigo 32 (...) da Lei nº 12.101/2009 e no artigo 125 e seus parágrafos do Decreto nº 7.574/2011, considerando a aplicação imediata das normas procedimentais, nos termos do artigo 144, parágrafo 1º, do CTN. *[a inconstitucionalidade do § 1º do art. 32, que trata de suspender a imunidade, não impõe ter que ser lavrado ato cancelatório]*

Destaque-se que os fundamentos legais do auto de infração, sob o aspecto material, são aqueles estabelecidos na lei vigente no momento do fato gerador, em obediência ao "caput" do artigo 144 do CTN. (...).

De acordo com as descrições e provas trazidas aos autos pela autoridade lançadora, a OSEC **não atendeu às exigências dos incisos IV e V do art. 55 da Lei nº 8.212/1991 e dos incisos II, III e VIII da MP 446/2008**, pois, conforme será tratado em tópicos específicos, **(a)** aplicou parte de suas rendas e recursos no pagamento de serviços cuja execução não restou comprovada; **(b)** transferiu a manutenção da UNISA-Universidade de Santo Amaro, abrindo mão do seu patrimônio e das rendas e **(c)** pagou aluguéis pelos imóveis onde funcionavam os Campus II e III da UNISA durante todo o período de 2008, quando já havia ocorrido a "transferência" de manutenção e das receitas

desta universidade para a OSEL. [O descumprimento se refere a itens que estão correlacionados ao art. 14 do CTN, como se verá].

Da distribuição de seu patrimônio ou de suas rendas e Da não aplicação integral dos recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais

a) a impugnante se insurge contra a afirmativa da autoridade fiscal de que teria remunerado seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, através da simulação da venda dos imóveis onde funcionavam os campus II e III da UNISA para a empresa AP Areal Participações, que supostamente pertencia a pessoas de seu corpo diretivo ou associativo. Relaciona as pessoas/entidades que seriam diretores ou associados da OSEC no ano de 2008, onde aparecem como Presidentes os Srs. Ozires Silva e Sidney Storch Dutra e como associados Wagner dos Santos Lira e a APREP; afirma que a APREP tinha como Presidentes naquele mesmo ano, os Srs. Carlos Carvalho da Silva Afonso e Arthur Marcien de Souza e como secretário o Sr. Sidney Storch Dutra e que a composição da AP Areal difere do quadro de dirigentes da OSEC. Afirma serem descabidas as conclusões da fiscalização quando efetua ligações destas operações com o Sr. Milton Soldani Afonso, uma vez que as declarações e documentos em que se fundam são anteriores ao período em questão.

Para entender a quem assiste razão, cabe aqui analisar o histórico das pessoas jurídicas e físicas envolvidas. Vejamos: A Organização Santamarense de Educação e Cultura - OSEC é uma associação civil sem fins lucrativos, de caráter educacional, cultural, filantrópico e de assistência social, fundada em 1968 e, conforme consolidação estatutária datada de 04/09/1991, teve à época, como associados contribuintes com direito a voto, Milton Soldani Afonso, Golden Cross Assistência Internacional da Saúde, Instituto Geral de Assistência Social Evangélica - IGASE, Benjamim Carvalho da Silva, Neide Carvalho da Silva Afonso e Paulo César Carvalho da Silva Afonso. Ata de AGE da OSEC, realizada em 27/07/1989 comprova que a Golden Cross foi representada por Milton Soldani Afonso e Paulo César Carvalho da Silva Afonso e o IGASE representado por Benjamim Carvalho da Silva, Neide Carvalho da Silva Afonso e Paulo César Carvalho da Silva Afonso. Consta do Relatório Fiscal breve histórico sobre a família Afonso, donde se depreende que o Sr. Milton Soldani Afonso, casado com a Sra. Arlete Carvalho da Silva Afonso, teve quatro filhos, Celso, Carlos, Neide e Paulo, todos atuando nos negócios da família.

Consta, também, que o quadro social da Golden Cross - CNPJ nº 42.104.919/0001-75, criada em 1971, era constituído por pessoas jurídicas. Conforme ata de AGE da Golden Cross, realizada em 30/04/1999, os únicos associados com direito a voto à época eram a APROTEC - Associação para Apoio à Educação e Proteção da Criança e do Adolescente, que tinha como Diretor Presidente Paulo César Carvalho da Silva Afonso e como Diretora Vice-Presidente Neide Carvalho da Silva Afonso e a PROVECT - Associação para Apoio e Proteção do Idoso, cuja Diretora Presidente era a Sra. Neide Carvalho da Silva Afonso e Diretor Vice-Presidente o Sr. Paulo César Carvalho da Silva Afonso. Conforme ata da AGE da AIS - Associação para Investimento Social (nova Razão social da Golden Cross), CNPJ nº 42.104.919/0001-75, realizada em 08/10/2004, os únicos associados com direito a voto à época continuavam sendo a APROTEC, que tinha como Diretor Presidente Paulo César Carvalho da Silva Afonso e como Diretor Vice-Presidente Carlos Carvalho da Silva Afonso e a PROVECT, cujo Diretor Presidente era o Sr. Carlos Carvalho da Silva Afonso e Diretor Vice-Presidente o Sr. Paulo César Carvalho da Silva Afonso. Matérias publicadas no Blog "Adventismo em Foco" em 2012, veiculadas em revistas em 1997, bem como o livro sobre a vida de Milton Afonso, dão conta que o Sr. Milton era e sempre foi o proprietário da Golden Cross.

O IGASE - Instituto Geral de Assistência Social Evangélica, entidade criada em 1970, tem como Diretor Presidente em 1997 o Sr. Benjamim Carvalho da Silva. O Sr. Benjamin figurou como representante do IGASE até 15/01/2010 e também como associado da OSEC de 1991 até 1997.

De acordo com a ata das assembleias gerais ordinária e extraordinária da OSEC, realizadas em 02/06/1997, foi aceito o pedido expresso de demissão do quadro social dos Srs. Milton Soldani Afonso, Benjamim Carvalho da Silva, Neide Carvalho da Silva Afonso e Paulo César Carvalho da Silva Afonso, mantendo-se no quadro de associados da OSEC, com direito a voto, o Instituto Geral de Assistência Social Evangélica - IGASE e a Golden Cross Assistência Internacional da Saúde. Na mesma ata, assinam como representantes da Golden Cross o Sr. Paulo César Carvalho da Silva Afonso e do IGASE o Sr. Benjamim Carvalho da Silva.

De acordo com a ata da assembleia geral extraordinária da OSEC, datada de 11/08/1997, foram aceitas como associadas contribuintes, a APROTEC - Associação para Apoio à Educação e Proteção da Criança e do Adolescente e a PROVECT - Associação para Apoio e Proteção do Idoso.

De acordo com a ata da assembleia geral extraordinária da OSEC, datada de 15/08/1997, a Golden Cross e o IGASE renunciaram à condição de associados contribuintes a OSEC, restando como associados contribuintes a APROTEC e a PROVECT. Em 2004 a APROTEC e a PROVECT eram representadas por Paulo César Carvalho da Silva Afonso.

O anexo 24 do processo nº 19515.722966/2013-52 contém Ata da AGE da Associação Promotora de Ensino e Pesquisa - APREP realizada em 15/09/1999, com a consolidação dos estatutos e consignando que o quadro social era então composto por Paulo César, Neide e Carlos, tendo Paulo César no cargo de Diretor Presidente e Neide no de Diretora Vice-Presidente. AGE de 13/12/2007 admite Sidney Storch Dutra no quadro de associados da APREP, aceita as renúncias do Sr. Paulo César Carvalho da Silva Afonso e da Sra. Neide Carvalho da Silva Afonso, elege Carlos Carvalho da Silva Afonso para os cargos de Diretor Presidente e Diretor Vice-Presidente da entidade e consigna que o quadro social da APREP passou a ser composto dos associados beneméritos Carlos Carvalho da Silva Afonso (com direito a 1 voto) e Sidney Storch Dutra (com direito a 2 votos). O anexo 156 daquele processo contém ata da assembleia geral ordinária da APREP datada de 30/04/2008, na qual são aprovados o Balanço Patrimonial de 2007 e demais demonstrações financeiras e aparecem como componentes da mesa Carlos Carvalho da Silva Afonso (Presidente) e Sidney Storch Dutra (Secretário), então únicos associados daquela entidade. No anexo 129 consta ata da assembleia geral extraordinária da APREP realizada em 18/08/2008, com a renúncia ao quadro social do Sr. Carlos Carvalho da Silva Afonso, o ingresso, como associado benemérito, do Sr. Arthur Marcien de Souza, a eleição e posse do Sr. Arthur para ocupar os cargos de Diretor Presidente e Diretor Vice-Presidente da entidade e a consignação da composição do quadro de associados e suas dotações, constando como associados beneméritos Arthur Marcien de Souza (com 2 dotações) e Sidney Storch Dutra (com 2 dotações). Em 25/10/2010 a APREP se retira do quadro de associados da OSEC e em 01/11/2010 é dissolvida.

O anexo 78 do processo nº 19515.722966/2013-52 contém a alteração e consolidação contratual da AP Areal Participações Ltda, datada de 02/05/2006 e tendo como únicos sócios Paulo César Carvalho da Silva Afonso, Milton Soldani Afonso e Neide Carvalho da Silva Afonso. A AP Areal é uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada que tem por objeto social a administração e locação de bens próprios, bem como a participação no capital social de outras sociedades, quer como acionista ou sócia quotista, trata-se, portanto, de empresa com fins lucrativos. A administração da AP Areal é exercida isoladamente pelo Sr. Milton Soldani Afonso. No anexo 92 consta outra alteração contratual desta empresa, datada de 22/04/2008 e tendo como únicos sócios Paulo César Carvalho da Silva Afonso, Milton Soldani Afonso, Neide Carvalho da Silva Afonso e Carlos Carvalho da Silva Afonso.

Percebe-se, pois, que os sócios da AP Areal são ou foram também diretores da OSEC e da APREP. Os imóveis que abrigam os campus II e III da UNISA, pelos registros contábeis da OSEC, foram adquiridos em 1998 e 2000, respectivamente, e esta compra não foi registrada no cartório de registro de imóveis. Referidos imóveis foram vendidos à AP Areal em 20/03/2006, de forma parcelada - os imóveis do Campus II

(100 parcelas de R\$ 120.000,00) e do Campus III (100 parcelas de R\$ 57.000,00) e, conforme escrituras do registro de imóveis (anexos 87 e 89 do processo nº 19515.722966/2013-52) a venda foi registrada diretamente dos antigos proprietários à AP Areal Participações, como se nunca tivessem pertencido à OSEC. Em 01/04/2006 a OSEC passou a ser locatária dos mesmos imóveis, pelo prazo inicial de dez anos e pelo valor, respectivamente de R\$ 115.000,00 e R\$ 55.000,00 mensais, reajustáveis anualmente. Por certo, a compra e venda dos imóveis, ocorrida em período anterior ao alcançado pelo lançamento fiscal não podem, nem foram, considerados como infração às condições de isenção, mas os reflexos destas operações, que alcançaram o ano de 2008 podem. A transferência destes imóveis em 2006 foi realizada sem a anuência da Assembleia Geral, ferindo os estatutos da OSEC, sem qualquer laudo de avaliação oficial e por valor menor que o de aquisição, o que levou a fiscalização à conclusão de que houve simulação na venda destes imóveis, cujo intuito foi transferi-los à AP Areal Participações Ltda (empresa com fins lucrativos e pertencente ao grupo familiar dos Afonso). Esta simulação não motivou a perda da isenção, pois ocorreu em período anterior, mas reforça e justifica a conclusão de ter havido transferência de patrimônio e de rendas da OSEC para pessoas ligadas.

Em 07/12/2007 a OSEC assinou o contrato de cessão de direitos e obrigações relativos à transferência de manutenção da UNISA para a OSEL, continuando a arcar com os pagamentos dos "aluguéis". Assim, o pagamento dos aluguéis, que perdurou no período de 01/2008 a 12/2008, foi configurado pela fiscalização como aplicação de recursos não destinados à manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais da OSEC.

A fiscalização intimou e reintimou a OSEC a apresentar os documentos relativos à compra e venda dos imóveis, atas das Assembleias em que a diretoria fora autorizada a desfazer-se dos imóveis, comprovantes de recebimento das parcelas referentes às vendas do Campus II e do Campus III e nada foi apresentado. Todas as informações foram obtidas a partir da circularização de informações nos cartórios e de intimação dos antigos proprietários dos imóveis, resultando inconteste que as negociações de venda dos imóveis nos anos de 1998 e 2000 foi realizada com a OSEC e não com a AP Areal. Foi constatado que no registro de imóveis a OSEC não aparece como compradora destes imóveis (adquiridos entre os anos de 1998 e 2000) havendo o registro da venda (ocorrida em 2006) diretamente das proprietárias anteriores para a empresa AP Areal. A aquisição dos imóveis consta na contabilidade da OSEC dos anos de 1998 a 2003, de modo que a AP Areal não desembolsou valores para aquela suposta compra.

Por toda a articulação verificada, considerando que os imóveis foram adquiridos pela OSEC para utilização como os Campus II e Campus III da UNISA sem a formalização da compra, depois, mesmo sendo indispensáveis à UNISA, foram repassados à empresa pertencente ao mesmo grupo familiar, sem a formalização da venda nos cartórios de registro de imóveis, tudo isto em data anterior ao período desta ação fiscal, correta a conclusão do fisco de que os pagamentos de aluguéis dos mesmos imóveis, no período de 01 a 12/2008, nada mais são do que um repasse de verbas da OSEC à empresa com fins lucrativos.

Assim, tendo havido a venda/transferência dos imóveis para empresa pertencente às mesmas pessoas que integraram o quadro associativo e a diretoria da OSEC; sendo tais imóveis de suma importância para a manutenção das atividades da UNISA, universidade que gerava a maior receita da OSEC e tendo a OSEC desembolsado valores para a AP Areal a título de aluguel dos mesmos imóveis, é possível concluir que houve uma simulação de venda dos imóveis, a fim de oportunizar o pagamento de valores às pessoas que direta ou indiretamente continuam ligadas à Diretoria da OSEC, o que configura **descumprimento ...**

Da transferência dos empregados da OSEC para a OSEL

Com relação à OSEL, verifica-se que não houve uma compra formal da OSEL pela OSEC e que descabe a afirmação da fiscalização de que a OSEC teria interesse na

imunidade da OSEL pois a própria OSEC declarava ser detentora de isenção naquele período (embora em discussão administrativa).

Ocorre que a OSEL, uma pequena associação sediada na cidade de Luz/MG, então composta apenas por membros da Mitra Diocesana de Luz, durante o ano de 2007 foi sondada por representantes da OSEC (Sra. Darci Gomes do Nascimento e o Sr. Milton Gressler) com proposta de aceitação de novos associados, no sentido da OSEC vir a assumir a OSEL e a FASF-Luz, já que estas se encontravam com dificuldades para sua subsistência. Em 14/11/2007, foram aceitos como novos associados da OSEL, a Sra. Darci Gomes do Nascimento e o Sr. Milton Gressler que aportaram recursos de R\$ 200.000,00 para a manutenção da entidade. Em 19/11/2007 todos os padres e membros da Diocese se retiraram da associação. O Contrato de Cessão de Direitos e Assunção de Obrigações Relativas à Troca de Manutenção da UNISA foi assinado em 07/12/2007, tendo como representantes da OSEL a Sra. Darci e o Sr. Milton. Em 11/12/2007 é feita alteração estatutária, permitindo a condução da Sra. Ana Virginia Carvalho Affonso (pessoa não associada) ao cargo de Diretora-Presidente da OSEL. Em 02/06/2008 a Sra. Darci é eleita Diretora Presidente da OSEL e o Sr. Milton Gressler Diretor Financeiro. Daí se observa que era a OSEC a verdadeira interessada na negociação com a OSEL, utilizando as pessoas físicas da Sra. Darci e do Sr. Milton Gressler (pessoas que detinham antigo relacionamento com os membros da diretoria da OSEC) como intermediárias na negociação.

Traçando uma linha do tempo, percebe-se que a OSEC planejou e orquestrou toda a situação: **(a)** desde quando adquiriu (em 1998 e 2000) os terrenos onde funcionariam os campus II e III da UNISA, sem escriturá-los no registro de imóveis (valores de aquisição foram desembolsados pela OSEC às empresas vendedoras mas os bens não apareceram escriturados em seu nome); **(b)** quando, para "legalizar" a situação dos imóveis, vendeu-os à AP Areal (empresa pertencente ao grupo familiar dos Afonso), realizando a escrituração no registro de imóveis diretamente das empresas que os venderam em 1998 e 2000 para a AP Areal, em 2006 (deste modo, os imóveis que desde quando comprados seriam de propriedade dos Afonso, passou oficialmente à sua empresa privada); **(c)** a fim de respaldar o desembolso elevado dos valores das parcelas pela "compra" dos imóveis pela AP Areal, os mesmos imóveis são locados à OSEC e por valores bem aproximados; **(d)** para concretizar o planejado, a UNISA (principal fonte de faturamento da OSEC) é transferida a título gratuito à OSEL (entidade que veio a ser "adquirida" e dirigida por pessoas ligadas à família Afonso), liberando assim a OSEC do pagamento de valores elevados para o financiamento Refis, cujas parcelas eram calculadas em razão do seu faturamento.

Pelo exposto, a venda dos campus II e III e posterior aluguel dos mesmos imóveis encadeada com a transferência de manutenção da UNISA iniciada em 07/12/2007 e concluída em 2008, sem a autorização prévia da assembleia geral (a aprovação da transferência de manutenção somente foi consignada em ata de AGE de 15/07/2009) além do fato da OSEC ter suportado, mesmo após a "transferência", todas as contas de água, luz e telefone da UNISA assim como as compras de materiais que seriam para o uso da universidade e/ou do hospital veterinário da UNISA, configurou-se negócio jurídico simulado nos termos do art. 167, § 1º, I, do Código Civil e desobediência ao estatuto, resultando em responsabilização direta dos diretores, gerentes ou representantes da OSEC, conforme art. 135, III, do CTN.

Tratando-se de negócio jurídico simulado e considerando que de fato os empregados e demais segurados permaneceram vinculados à OSEC, a fiscalização desconsiderou a transferência dos empregados da OSEC para a OSEL, formalizada em 08/2008, e lavrou contra a OSEC auto de infração correspondente às contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre as remunerações destes.

Conclui-se, assim, que a OSEC não tem direito à isenção das contribuições sociais previdenciárias no período de 01/01/2008 a 31/12/2008 posto que distribuiu seu patrimônio e suas rendas durante todo o ano de 2008, (...).

As demais operações descritas pela fiscalização ocorridas nos anos de 2009 a 2013, envolvendo a cessão e transferência gratuita do Colégio UNISA, TV UNISA e UNISA Digital, não respaldaram a suspensão da isenção em 2008, mas servem para corroborar a conclusão de que se trataram de negócios simulados que beneficiavam as mesmas pessoas e se mantiveram no tempo.

Dos pagamentos a diretores e pessoas ligadas

A impugnante relaciona a composição associativa e da diretoria da OSEC em 2008, (Ozires Silva, Sidney Storch Dutra, Wagner dos Santos Lira e APREP) e da APREP (Carlos Carvalho Silva Afonso, Arthur Marcien de Souza e Sidney Storch Dutra), concluindo que foram tributados pagamentos efetuados a pessoas jurídicas que não tinham nenhuma ligação com estas pessoas físicas. Que o mero pagamento efetuado a diretores e associados não significa infração (...), uma vez que tal infração ocorreria somente se este pagamento fosse única e exclusivamente vinculado ao liame associativo, não nascendo do trabalho profissional.

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

(...)

6 - Da qualificação da multa [competências 12 e 13/2008] - alega o impugnante que não restou caracterizado o evidente intuito de fraude nas ações descritas pelo fisco, mas não traz em sua defesa qualquer documento que comprove ou justifique que a transferência de manutenção da UNISA para a OSEL tenha ocorrido em conformidade com o estatuto da OSEC. Dos pagamentos a pessoas e empresas sem a comprovação da efetiva prestação dos serviços, bastava que tivesse apresentado contratos idôneos e o resultado do trabalho desempenhado, seja através de laudos, relatórios de consultoria ou quaisquer outros elementos de prova. Nada foi apresentado durante a ação fiscal nem agora, em sede de impugnação, levando à conclusão de haver uma simulação de despesas e de negociações com a intenção de encobrir os reais beneficiários.

Por meio de tais condutas os responsáveis pela OSEC praticaram, em tese, o descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. A transferência de manutenção da UNISA (e, portanto, do faturamento da entidade) demonstra a intenção de burlar o Fisco por meio do desfazimento do patrimônio da OSEC, bem como impedir a ocorrência de fato gerador incidente sobre a remuneração dos funcionários da área de ensino (com a transferência formal dos empregados para a OSEL, as bases de incidência das contribuições previdenciárias (remuneração do trabalho) passaram a ser declaradas como se pertencentes a outra entidade, enquanto os serviços permaneceram sendo prestados nos mesmos locais e para o mesmo empregador. Não é demais lembrar que, como optante pelo Refis, o valor das parcelas do parcelamento estavam condicionadas ao valor do faturamento mensal da OSEC. A conduta de simulação/dissimulação por parte do contribuinte, conforme detalhado, acabou por mascarar a realidade dos fatos, usando diversos artifícios com o intuito de reduzir os valores das contribuições previdenciárias devidas. Os reais beneficiários (controladores da OSEC e da OSEL) usaram as artimanhas mencionadas tanto para evitar o pagamento de tributo quanto para impedir a Fazenda Nacional de receber pagamento de dívida anterior e para esconder os reais beneficiários da OSEC/UNISA. Também, ao declarar em GFIP o FPAS 639, se verifica a intenção dolosa do contribuinte de impedir ou retardar o conhecimento por parte do fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Por estas razões, não restam dúvidas da ocorrência de evidente intuito de fraude conforme definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, o que fundamenta a

aplicação da regra de decadência contida no art. 173 do CTN e a qualificação (duplicação) da multa de ofício nas competências 12 e 13/2008, cobrada no patamar de 150% (75% x 2).

(...)

8 - Da inaplicabilidade de juros de mora sobre a multa de ofício - com esteio em decisões do CARF, os impugnantes aludem que os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A partir das disposições legais acima, tem-se em conta que, em que pese a interpretação contrária pretendida pelos Impugnantes, a multa de ofício é "débito para com a União decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da

Receita Federal, configurando-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

DOS SUJEITOS PASSIVOS SOLIDÁRIOS

Os sujeitos passivos solidários, Milton Soldani Afonso, Neide Carvalho da Silva Afonso, Carlos Carvalho da Silva Afonso, Darci Gomes do Nascimento, Sidney Storch Dutra e Arthur Marcien de Souza apresentaram impugnações tempestivas e em muito semelhantes. Os temas e alegações comuns ainda não tratados neste voto serão tratados conjuntamente.

De tudo até aqui analisado, é inconteste que a deliberação associativa, por parte da OSEC pela transferência de manutenção da UNISA, ocorreu em 2007, mas foi implementada e produziu efeitos em 2008. Restou comprovada a simulação nesta negociação, uma vez que o desenvolvimento das atividades da UNISA não passou a ser operacionalizado separadamente, não houve distinção com relação à administração, ao corpo de funcionários, às instalações e as despesas. Além do mais, a cedência da universidade à OSEL, representaria, já num primeiro momento, a redução significativa do faturamento da OSEC, resultando em parcelas menores do seu parcelamento Refis. Assim, desconsiderada a simulação, a dívida relativa às contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos empregados e demais segurados transferidos irregularmente para a OSEL tem como sujeito passivo a OSEC, e as pessoas envolvidas nesta negociação irregular devem responder solidariamente por esta dívida. Com relação aos responsáveis solidários o CTN disciplina:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

(...)

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

O Sr. Milton em sua impugnação assevera que o Termo de Sujeição Passiva narra fatos ocorridos em datas muito anteriores ao débito previdenciário ora autuado, e também menciona publicações sem acrescentar informações sobre as consequências ou desdobramentos das acusações, insurgindo-se contra as expressões "família Afonso", "proprietário" ou "dono" de entidades, ao entendimento de que somente os detentores da maioria do capital social das sociedades de capital teriam poder dentro destas. Menciona que nosso ordenamento jurídico conta com prescrições normativas específicas quanto ao que se possa considerar o controle de determinada pessoa jurídica, pautado invariavelmente, por titularidade de participações societárias representativas da maioria do capital social, aplicável, portanto, apenas às sociedades de capital, elemento inválido para as entidades do terceiro setor, como a autuada OSEC.

Tenho como equivocado este entendimento. Os fatos narrados pela autoridade fiscal servem para demonstrar que o Sr. Milton, seus familiares e todos os nominados sujeitos passivos solidários, são de longa data os detentores de poder de decisão não só na OSEC como nas demais entidades e associações que perpassaram, trocando associados, diretoria ou administração, sempre entre as mesmas pessoas, sejam os Afonso ou pessoas de sua confiança. Impossível dizer que tudo se deu fortuitamente. Apenas aquelas pessoas representaram as pessoas jurídicas, seja de direito, na época em

que apareciam nos estatutos com diretores/associados, seja de fato, posto que mesmo inexistindo um documento delegando poderes de representação, exerceram funções de diretoria ou representaram efetivamente a OSEC nas negociações.

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

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

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

A prova concreta de que o Sr. Milton Soldani Afonso e seus filhos Paulo César Carvalho da Silva Afonso, Carlos Carvalho da Silva Afonso e Neide Carvalho da Silva Afonso foram beneficiados com a confusão patrimonial envolvendo a OSEC, a AP Areal Participações e a OSEL, foi a transferência dos imóveis onde funcionam os campus II e III da UNISA para a empresa com fins lucrativos AP Areal Participações, cujos únicos sócios eram justamente aquelas quatro pessoas físicas. A fiscalização concluiu ter havido simulação na venda destes imóveis, pois sua aquisição pela OSEC não foi sequer registrada no cartório de imóveis, constando no registro de imóveis que teriam sido adquiridos pela AP Areal Participações, em 2006 diretamente dos antigos proprietários. Esta manobra foi utilizada para "transferir" os imóveis que eram da OSEC para a empresa com fins lucrativos pertencente à família Afonso. Estes mesmos imóveis, que passaram a ser alugados à OSEC, passaram também a produzir rendimentos à AP Areal Participações (e a seus sócios), inclusive durante todo o período de 2008, restando patente que a OSEC usou este artifício para distribuir parte de seu patrimônio e de seus resultados em prol destas pessoas, as reais interessadas na negociação.

Quanto aos fatos geradores das contribuições previdenciárias lançadas relativamente ao ano de 2008, restou concretizado o interesse e envolvimento de Milton Soldani Afonso e seus filhos Paulo César Carvalho da Silva Afonso, Carlos Carvalho da Silva Afonso e Neide Carvalho da Silva Afonso bem como de Darci Gomes do Nascimento, Sidney Storch Dutra e Arthur Marcien de Souza na simulação de transferência de manutenção da UNISA e na percepção de remuneração por serviços não comprovadamente prestados, pois todos se beneficiariam com a negociação e com os pagamentos de serviços, realizados às empresas com fins lucrativos das quais eram sócios, sem que tenha restado comprovada a efetiva prestação de serviços. Frise-se que a transferência de manutenção teria ocorrido ao arrepio do estatuto da OSEC, anexado às fls. 5298/5307 destes autos, que determina:

Art. 20 - A representação ativa e passiva da Associação, em juízo ou fora dele será sempre exercida pelo Diretor Presidente.

(...)

Parágrafo Segundo - Na venda de bens imóveis, ou na locação de bens dos quais a Associação seja locadora, ou em qualquer tipo de cessão, alienação ou oneração do Patrimônio da OSEC, inclusive o definido no art. 30, parágrafo

segundo, deste Estatuto, a Diretoria, sempre representada na forma do caput do presente artigo, somente poderá agir após autorização prévia e expressa da Assembleia Geral, condição sem a qual seus atos serão nulos.

(...)

Dúvidas não há de que os diretores, gerentes e representantes da OSEC e da OSEL praticaram ato ilícito doloso, pois a transferência de manutenção formalizada em 2008 foi exercida com excesso de poderes e infringiram os estatutos sociais - uma vez que não havia autorização prévia pela Assembleia Geral para a realização da negociação, condição prevista no artigo 15 e no parágrafo segundo do artigo 20 do Estatuto para validar as ações da diretoria (cópias às fls. 5301 dos autos) - a aprovação da cessão de manutenção somente foi submetida à Assembleia Geral depois de concretizada, na AGE de 15/07/2009, conforme comprova a Ata que compõe o Anexo 57 da autuação.

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

Com relação ao art. 54, inciso IV do Código Civil Brasileiro, assiste razão ao impugnante, pois a fiscalização citou este dispositivo ao mencionar que o estatuto da OSEC foi alterado para suportar o recebimento de aluguéis como fonte de recursos para sua manutenção (do Campus I e do Hospital Veterinário que passaram a ser alugados para a OSEL) não se vislumbrando alteração estatutária para suprimir suas fontes de recurso, não restando configurado desrespeito ao referido inciso. O que se verifica é que com a simulação da transferência da UNISA para a OSEL, ocorreu sim a supressão de recursos da entidade, mesmo que ao arripio do estatuto, pois não foi previamente deliberada em Assembleia Geral.

O planejamento tributário (transferência da manutenção) já num primeiro momento reduziu o faturamento da OSEC e consequentemente os valores das parcelas do REFIS. Em olhar mais aprofundado, percebe-se que a OSEL, entidade até então em gozo do benefício da isenção das contribuições patronais previdenciárias conseguiria manter a aparência de uma entidade isenta, já que a OSEC à época, travava forte discussão administrativa quanto ao seu direito à isenção (Processos nº 14485.000538/2007-16 e 19515.001237/2010-16).

O que se percebe é que o **Sr. Milton Soldani Afonso** desde a fundação da OSEC (e de todas as demais associações criadas e interligadas ao longo do tempo) esteve à frente dos negócios, das decisões e dos riscos inerentes. Formalmente, retirou-se das entidades, passando suas quotas a seus familiares e pessoas de sua inteira confiança, mas de fato, no período sob exame, dirigiu a Entidade e na mídia é reconhecido em 2008, como o representante maior da Universidade de Santo Amaro - UNISA (da qual afirmou ser proprietário em depoimento gravado nas redes sociais). Insurge-se contra terminologias utilizadas pela fiscalização, classificando-o como dono ou proprietário das entidades analisadas. De fato, é imprópria a utilização "proprietário" ou "dono" de entidades do terceiro setor, afinal estas são associações criadas sem objetivo de lucro, com participação dos associados para uma finalidade maior, destinada a prestar serviços sociais/educacionais/de saúde à sociedade, e seu patrimônio não é propriedade de seus associados, tanto assim que, em caso de dissolução, deve ser revertido à outra entidade sem fins lucrativos. No contexto abordado pela fiscalização, extrai-se que estes termos

foram utilizados para explicitar que os comandantes do grupo de entidades agiam como se seus proprietários fossem.

A **Sra. Neide Carvalho da Silva Afonso** - foi Diretora Vice-Presidente da APREP de 2005 a 12/2007, sócia administradora da PROVECT de 09/2005 a 12/2014 (empresa que foi associada à OSEC de 1997 a 2005), integra o quadro societário da AP Areal Participações, empresa beneficiada com o recebimento de aluguéis pagos pela OSEC e esteve de fato vinculada à administração das operações da OSEC que levaram aos débitos previdenciários apurados no ano de 2008.

O **Sr. Carlos Carvalho da Silva Afonso** - a APREP, fundada em 1999 e associada da OSEC desde 2005, em 27/12/2007 tinha como únicos associados o Sr. Carlos Carvalho da Silva Afonso (então Diretor Presidente e Diretor Vice-Presidente) e o Sr. Sidney Storch Dutra, cabendo ressaltar que o estatuto da APREP (Anexo 24, fls. 640) prevê que "a *gerência e a administração da associação compete a uma diretoria de dois membros, designados Diretor Presidente e Diretor Vice-Presidente...*", mas, no caso, os dois membros restaram concentrados na mesma pessoa! O Sr. Carlos, como representante da APREP participou das tomadas de decisão da OSEC que resultaram nos débitos apurados no ano de 2008, seja com relação às negociações envolvendo a simulação da transferência de manutenção da UNISA para a OSEL (desconsiderada pela fiscalização e por consequência retornando a folha de salários da UNISA integralmente para a OSEC), seja com relação aos demais fatos que configuram descumprimento dos requisitos exigidos em lei para o direito à isenção das contribuições previdenciárias, descabendo o argumento de que não poderia ser responsabilizado por ser terceiro não vinculado ao pressuposto fático da hipótese de incidência das contribuições previdenciárias.

A **Sra. Darci e o Sr. Sidney** protestam contra sua responsabilização por não terem praticado em concreto, o pressuposto fático da incidência de contribuição previdenciária sobre a folha de salários. Ocorre que eles participaram diretamente na simulação da transferência de manutenção da UNISA para a OSEL e perceberam remuneração da OSEC por serviços que não restaram comprovados, através das empresas GEASC - Auditoria, Assessoria e Serviços Contábeis Ltda e GEASC - Gestão Empresarial, Assessoria, Serviços e Consultoria Ltda (Darci) e LS Consultoria Assessoria de Serviços S/C Ltda (Sidney), exercendo a representação de fato da OSEC, não havendo como se eximirem da responsabilidade solidária com relação às consequências de tal simulação - o lançamento das contribuições previdenciárias sobre operações dissimuladas em 2008.

Já o **Sr. Arthur Marcien de Souza**, assumiu os cargos de Diretor Presidente e Diretor Vice-Presidente da APREP a partir de 18/08/2008, cargos estes até então exercidos por Carlos Carvalho da Silva Afonso (Ata da AGE da APREP - Anexo 129, às fls. 2378/2390). Também, acessando o cadastro do CNPJ da OSEC na RFB, constata-se que o Sr. Arthur integrou a diretoria desta entidade de 10/03/2003 a 10/06/2008. Assim, o Sr. Arthur representou a APREP, a partir de 18/08/2008, nas decisões tomadas pela OSEC. O Termo de Sujeição Passiva aponta que o Sr. Arthur, na qualidade de Diretor Presidente e Diretor Vice-Presidente da APREP, assinou a ata da AGE da OSEC, realizada em 15/07/2009 (Anexo 57), de ratificação dos atos praticados pela Diretoria da OSEC, na assinatura do contrato de cessão de direitos e obrigações, firmado em 07/12/2007, relativos a troca da manutenção da UNISA, atos que vieram a restar configurados como uma simulação de negócio jurídico. Portanto, diferentemente do afirmado pelo impugnante, as contribuições previdenciárias que estão lhe sendo cobradas por solidariedade, tem relação direta com a simulação da troca de manutenção a qual esteve vinculado diretamente. Saliento aqui, que a imputação de responsabilidade solidária não decorreu do fato do Sr. Arthur ter atuado como contador da OSEC, mas do fato de figurar como diretor da entidade no período em que constatadas as irregularidades que geraram os débitos no ano de 2008. E quanto aos pagamentos realizados à empresa de sua propriedade, que alega se referirem aos serviços contábeis prestados, temos que não foram trazidas provas aos autos no momento da impugnação.

De todo o exposto, as pessoas que tiveram interesse comum na simulação de transferência de manutenção e nos pagamentos efetuados por serviços não comprovadamente realizados - situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal autuada, são o Sr. Milton Soldani Afonso, seus filhos Paulo César Carvalho da Silva Afonso, Carlos Carvalho da Silva Afonso, Neide Carvalho da Silva Afonso, a Sra. Darci Gomes do Nascimento, o Sr. Sidney Storch Dutra e o Sr. Arthur Marcien de Souza, respondendo solidariamente pelo crédito tributário lançado nos termos do inciso I do art. 124 do CTN. Estas mesmas pessoas, **representantes de fato da OSEC**, agiram propositadamente com excesso de poderes e infringiram os estatutos da entidade no ano de 2008, respondendo solidariamente pelo crédito tributário lançado nos termos descritos no inciso III do art. 135 do CTN.

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

Formalmente, no ano de 2008, os dirigentes da OSEC eram:

- 1) Ozires Silva - 01/01/2008 a 28/11/2008;
- 2) Sidney Storch Dutra - a partir de 28/11/2008.

A OSEC tinha então, como associados:

1) APREP - cujos associados eram Carlos (Diretor Presidente e Diretor vice Presidente) e Sidney. A partir de 28/05/2008, associa-se o Sr. Arthur Marcien de Souza, que assume a Presidência e sai o Sr. Carlos.

- 2) Wagner dos Santos Lira - 01/01/2008 a 31/12/2008.

Porém, por todas as circunstâncias examinadas, a OSEC no ano de 2008, foi de fato dirigida pelo Sr. Milton Soldani Afonso, seus filhos Paulo César Carvalho da Silva Afonso, Carlos Carvalho da Silva Afonso, Neide Carvalho da Silva Afonso, a Sra. Darci Gomes do Nascimento, o Sr. Sidney Storch Dutra e o Sr. Arthur Marcien de Souza.

Da não aplicação da regra do artigo 13 da Lei nº 8.620/1993

Com relação à alegação de inaplicabilidade dos arts. 151 e 152 da IN RFB Nº 971/2009 por possuir mesma redação que o art. 13 da Lei nº 8.620/1993, revogado e declarado inconstitucional, não restando base legal para a IN, basta a leitura destes artigos da IN para se concluir que eles respaldam sim, a imputação de responsabilidade solidária, seja porque encontram base legal nos artigos 124 e 135 do CTN, (...)

(...)

Cumpra referir que alegações de ilegalidade/ inconstitucionalidade das contribuições ora exigidas não podem ser apreciadas na instância administrativa, pois não é foro apropriado para esta discussão, cuja competência é do Supremo Tribunal Federal, conforme art. 102, inciso I, alínea "a" da Constituição Federal de 1988. A Administração Pública está vinculada à estrita legalidade e, no âmbito do processo administrativo fiscal, em obediência ao art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, é vedado aos seus órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, ressalvadas somente as situações previstas no § 6º do mesmo artigo.

Da consequência jurídica dos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas - intimações dirigidas à OSEC e não aos responsáveis solidários

O Sr. Milton alega que a fiscalização deixou de apontar qual a consequência jurídica para ele, resultante da identificação de valores pagos pela OSEC a empresas das quais é sócio, assim como da negativa de atendimento a intimações dirigidas à OSEC e não a ele.

Conforme já explicitado neste voto, a OSEC realizou pagamentos a diversas pessoas físicas e jurídicas sem que restasse comprovada a efetiva prestação dos serviços pelos quais estariam recebendo. Muitas das pessoas jurídicas que perceberam pagamentos tinham como sócias as pessoas que de fato dirigiam a OSEC, não percebendo remuneração direta da OSEC, mas utilizando-se das PJs para tal fim.

Com esta prática restou constatada a realização de despesas sem procedência e a remuneração indireta dos dirigentes (cumulando em distribuição indevida dos resultados da entidade e o lançamento do crédito tributário referente às contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos a pessoas físicas). Não caberia a intimação dos responsáveis solidários quando do procedimento fiscal, pois a entidade que realizou os pagamentos é que deveria prestar os esclarecimentos e apresentar provas ao fisco. E as pessoas nominadas como responsáveis solidárias, respondem pelo crédito tributário relativo às contribuições previdenciárias como um todo.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por julgar improcedentes as impugnações apresentadas pelo contribuinte e pelos responsáveis solidários, mantendo o crédito tributário lançado e a sujeição passiva solidária de Milton Soldani Afonso, Paulo César Carvalho da Silva Afonso, Neide Carvalho da Silva Afonso, Carlos Carvalho da Silva Afonso, Darci Gomes do Nascimento, Sidney Storch Dutra, Arthur Marcien de Souza e da entidade Obras Sociais e Educacionais de Luz - OSEL.

Importante compreender que mesmo no caso de a entidade ser portadora da certificação de entidade beneficente de assistência social não há um direito adquirido ou um direito absoluto e intocável ao reconhecimento incontestável da condição imune. A certificação cria uma presunção relativa; jamais uma presunção absoluta. O benefício e o reconhecimento da condição imune são sempre condicionados ao cumprimento e atendimento, a todo tempo, das condições necessárias e impostas.

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

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

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

constatações fiscais, as quais se demonstram e estão provadas com todo o suporte documental colacionado ao processo.

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

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

Observe-se, ainda, que em relação a supervisão do Ministério da Saúde, claramente, pelo parecer juntado, ela não se debruçou sobre os fatos analisados nestes autos e com as provas que nele se contém. Aliás, a despeito de considerar tais documentos, por entender ser possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de impugnação quando guardem relação com a lide e sirvam apenas para robustecer tese que já tenha sido apresentada e/ou que se verifiquem as hipóteses das alíneas do § 4.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, eles não se mostram aptos a controverter os relatórios fiscais produzidos substanciados em fatos e provas concretamente não apreciados pelo Ministério. Tais documentos são conhecidos por se tratar de documentos posteriores mais recentes, porém não socorrem o recorrente. Adicionalmente, para estes autos as competências autuadas são do ano de 2008 e a supervisão do Ministério da Saúde cuida do período 2010 a 2015.

Observe, também, que a entidade atuava especialmente na área de Saúde (CNAE 86.90.9-99), de modo que o seu CEBAS para atuação na área de Educação, na forma da Resolução n.º 7 CNAS (período 2007 a 2010), não lhe socorre, seja porque não havia CEBAS para atuação na área de saúde em 2008, seja porque, ainda que detivesse CEBAS, restou demonstrado que os requisitos para manutenção da condição imune foram desatendidos não havendo direito adquirido a regime tributário de imunidade, sendo a fiscalização contínua, assim como o é o dever de se manter atendendo as normas necessárias a classificação como entidade beneficente de assistência social da área de sua respectiva atuação. Quanto ao CEBAS da área de atuação em saúde deferido apenas em 2016 (para o período 27/04/2010 a 26/04/2015), que se refere a protocolo em 2009, concedido na forma da Portaria n.º 1.031, de 25/08/2016, o mesmo não engloba 2008 e, claramente, pela documentação da supervisão, não se analisou a documentação e alegações das constatações postas nestes autos, restando demonstrado, neste caderno processual, o descumprimento dos requisitos para se manter classificada, para fins fiscais, como entidade beneficente de assistência social, no período autuado. Eventual correção da falta em momento futuro, se atualmente estiver a atender a legislação de regência, não socorre ao período analisado da atuação em vergasta.

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

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

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

Entendo por acertada a autuação da fiscalização. Explico.

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

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

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

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

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

- Em relação ao responsável solidário Milton Soldani Afonso:

No mérito, entendo não assistir razão ao recorrente.

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

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

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

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

No mérito, entendo não assistir razão ao recorrente.

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

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

- Em relação à responsável solidária Darci Gomes do Nascimento:

No mérito, entendo não assistir razão a recorrente.

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

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

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

Não houve recurso dessa solidária, porém em *obiter dictum* nestes autos e considerando que nos outros processos não ocorreu a preclusão, pondero que não assiste razão a recorrente.

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

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

- Em relação ao responsável solidário Sidney Storch Dutra:

Não houve recurso desse solidário, porém em *obiter dictum* nestes autos e considerando que há processo onde não ocorreu a preclusão, pondero que não assiste razão ao recorrente.

Ora, segundo a convicção desenvolvida a partir da análise dos elementos probatórios lançados no processo, o responsável solidário em questão igualmente se subsume ao inciso III do art. 135 do CTN, já que participou das transações que permitiram a transferência da

manutenção da UNISA para a OSEL. Sua atuação nesses atos se deu como presidente e associado da OSEC, anterior entidade mantenedora da UNISA. Sua participação decorre do protagonismo vinculado à própria transação fraudulenta que serve como peça-chave da arquitetura que compõe o planejamento tributário abusivo, o qual teve por única finalidade a desoneração da folha de pagamento da UNISA, cujos efeitos se prorrogaram no tempo, alcançando os fatos geradores que motivaram os lançamentos discutidos nestes autos. Demais disso, o mencionado responsável solidário é integrante do grupo econômico de fato (“Família Afonso”), servindo como interposta pessoa do grupo na APROAVES (associação da qual é ex-presidente, uma entidade de fachada e sem efetivo propósito econômico ou associativo), ocasião em que agiu em favorecimento do grupo familiar ao permitir os desvios de recursos da OSEC e da OSEL por meio de convênios acadêmicos simulados com essas instituições.

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

- Em relação ao responsável solidário Arthur Marcien de Souza:

Não houve recurso desse solidário, porém em *obiter dictum* nestes autos e considerando que nos outros processo não ocorreu a preclusão, pondero que não assiste razão ao recorrente.

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

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

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

Não houve recurso desse solidário, porém em *obiter dictum* nestes autos e considerando que nos outros processo não ocorreu a preclusão, pondero que não assiste razão ao recorrente.

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

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

- Base de cálculo em excesso. Controvérsia quanto as bolsas de estudos.

O recorrente não se conforma com a atuação pela concessão de bolsas de estudo de graduação e pós-graduação a empregados e parentes em virtude de previsão contida na convenção coletiva de trabalhadores.

A autoridade lançadora sustenta que *“o ensino superior de graduação e pós-graduação não estão excluídos do salário de contribuição previdenciário”* e a DRJ sintetiza: *“A concessão de bolsas de estudo de curso superior não se enquadra nas hipóteses de exclusão do salário de contribuição previdenciário, devendo compor a base de cálculo das contribuições.”*

Muito bem. A matéria merece reforma. Isto porque, não podem as bolsas de estudo neste contexto compor base de cálculo, considerando que não contém escopo remuneratório para retribuir trabalho. A Súmula CARF nº 149 bem resume a solução ao dispor que: *“Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.”*

Sendo assim, neste capítulo, assiste razão ao recorrente, devendo-se decotar da base de cálculo do lançamento o cômputo como remuneração do levantamento das concessões de bolsas de estudo de graduação e pós-graduação a empregados e parentes em virtude de previsão contida na convenção coletiva de trabalhadores.

- Multa qualificada (aplicável para as competências 12 e 13/2008)

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

Ao longo dos autos ficaram demonstradas as condutas de simulação e a participação de interpostas pessoas, de modo que a multa qualificada se impõe. O conjunto de

elementos apresentados traduzidos nas condutas dos responsáveis pela OSEC configuram, em tese, o descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Quanto a eventual retroatividade benigna, sendo os fatos geradores da qualificação das competências 12 e 13/2008, não se impõe retroatividade benigna para os fins da Lei nº 11.941, de 2009. Também, não se reduz multa sob alegação de confisco, por não competir ao CARF afastar lei federal sob alegação de inconstitucionalidade não pronunciada pelo Poder Judiciário (Súmula CARF nº 2 de observância obrigatória).

Sem razão as teses recursais.

- Das multas AIOP. Competências até 11/2008.

O recorrente não se conforma com as multas aplicadas nos autos de infração em litígio (AIOP). Irresigna-se, inclusive, quanto ao método da aplicação da multa mais benéfica.

Pois bem. A multa aplicada teve por base legal o art. 35/35-A da Lei nº 8.212, tendo sido lançada à época estritamente de acordo com a Lei. Neste horizonte, por força da retroatividade benigna, considerando à época dos fatos geradores, assiste razão em observar plenamente o atual entendimento sobre a multa. É que com a Medida Provisória nº 449 exsurgiu novo parâmetro para a multa aplicada.

A temática vem sendo decidida com rotina por este Colendo Colegiado, conforme hodierno entendimento, a teor dos Acórdãos CARF ns.º 2202-008.961, 2202-008.994, 2202-009.807, que ora cito a título exemplificativo.

Como houve mudança legislativa com a Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, deve-se aplicar a multa mais benéfica, prevalecendo a mais vantajosa, seja a da legislação atual ou a da legislação pretérita, importando que se observe o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN¹⁰.

Veja-se a Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, deu nova redação para o preceito legal sancionador em referência da Lei nº 8.212.

Neste diapasão, deve-se considerar a retroatividade benigna, se for o caso, aplicando a multa mais favorável ao sujeito passivo, sendo apurado por ocasião do pagamento ou do parcelamento.

Deve-se ressaltar, outrossim, que houve a revogação da Súmula CARF nº 119, em sessão de 06/08/2021, conforme Ata da Sessão Extraordinária de 06/08/2021, DOU de 16/08/2021.

Este fato ocorreu para convergência com a jurisprudência do STJ, que já pacificou a matéria conferindo tratamento diverso do preconizado naquele enunciado sumular, o que motivou o cancelamento da súmula.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional já incluiu o tema em lista de dispensa de contestar e recorrer, na forma do enunciado do tema 1.26, alínea ‘c’, com amparo nas conclusões do Parecer SEI nº 11.315/220/ME e Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, nos seguintes termos:

Tema 1.26

¹⁰ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

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

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI n.º 11315/2020/ME

Diante da revogação da Súmula n.º 119 do CARF, não há motivos para deixar de observar a jurisprudência pacífica do STJ quanto à aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos procedidos pela Administração Tributária constituindo crédito tributário após início de fiscalização das obrigações principais:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b, e c, do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

Sendo assim, com parcial razão o recorrente, para determinar que se observe o cálculo da multa mais benéfica para a obrigação principal, se cabível, para período compreendido na retroatividade, na forma da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa em 20%.

- Retroatividade benigna para multa qualificada. Lei 14.689/2023

Por fim, quanto a eventual retroatividade benigna posta pela novíssima Lei n.º 14.689, de 20 de setembro de 2023, para as competências 12 e 13/2008, caberá a unidade de origem proceder a análise por ocasião da liquidação.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Em apreciação racional da lide, motivado pelas normas aplicáveis à espécie e com as provas colacionadas, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, voto por conhecer dos recursos; e, em preliminar, rejeitar as teses de nulidade de preterição de direito de defesa ou de cerceamento de defesa por não haver ato cancelatório, de violação da coisa julgada, de direito adquirido; e, no mérito, rejeitando as prejudiciais de decadência, dou provimento parcial aos recursos para excluir do lançamento bolsas de estudos de curso superior, bem como para que se observe o cálculo da multa mais benéfica em relação a obrigação principal até a competência 11/2008, na forma do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada

pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa em 20%, reformando a decisão recorrida.

Por fim, quanto a eventual retroatividade benigna da multa qualificada posta pela novíssima Lei n.º 14.689, de 20 de setembro de 2023, para as competências 12 e 13/2008, caberá a unidade de origem proceder a análise por ocasião da liquidação.

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para excluir do lançamento bolsas de estudos de curso superior, bem como para que se observe o cálculo da multa mais benéfica em relação a obrigação principal até a competência 11/2008, na forma do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa em 20%.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros