



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10660.721112/2019-04
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.090 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2023
Recorrente FUNDAÇÃO DE ENSINO E PESQUISA DE ITAJUBA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2017 a 31/03/2018

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

A teor do inciso III do artigo 151 do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

IMUNIDADE. CERTIFICAÇÃO DA ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. DESNECESSIDADE.

Nos termos do Parecer AGU nº GQ-169, a pessoa jurídica de direito privado não precisa ser possuidora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social para fazer jus à isenção/imunidade das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei 8.212/1991, desde que seja devidamente instituída por meio de Lei.

PREVIDENCIÁRIO. IMUNIDADE PRESSUPOSTOS MATERIAIS FRUIÇÃO. PRECEDENTE SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

O Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento dos Embargos no Recurso Extraordinário nº 566.622/RS, entendeu por fixar a tese relativa ao Tema nº 32 de repercussão geral, nos seguintes termos: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.” O espaço normativo que subsiste para a lei ordinária diz respeito apenas à definição dos aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo (ADIs 2.028; 2.036; 2.228; e 2.621, bem como no RE-RS 566.622).

A norma que condiciona a certificação à entidade de assistência social que presta serviços ou realiza ações sócioassistenciais de forma gratuita, adentra seara pertencente à lei complementar, estando, portanto, eivado de inconstitucionalidade. Essa questão foi examinada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento conjunto das ADIs 2.028; 2.036; 2.228; e 2.621, bem como no RE-RG 566.622, paradigma da repercussão geral, em que, naquela ocasião, a Corte assentou a inconstitucionalidade do inciso III do art. 55 da Lei 8.212/1991 e seus parágrafos, na redação da Lei 9.732/1998, tendo em vista a

imposição de prestação do serviço assistencial, de educação ou de saúde de forma gratuita e em caráter exclusivo, ao fundamento de se referir a requisito atinente aos limites da imunidade, sujeito a previsão em lei complementar (STF, ADI 4480, Voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 31, 27/03/2020).

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO. INAPLICABILIDADE.

Inaplicável a imposição de multa isolada de 150% prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991 quando a autoridade fiscal não demonstra, por meio da linguagem de provas, a conduta dolosa do sujeito passivo necessária para caracterizar a falsidade da compensação efetuada por meio da apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

DÚVIDAS SOBRE AS CIRCUNSTÂNCIAS MATERIAIS DO FATO. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE.

Em conformidade com o art. 112 do CTN, a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Wilsom de Moraes Filho, Rayd Santana Ferreira, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta para, ao final, complementá-lo (e-fls. 122 e ss).

Pois bem. O presente processo trata multa isolada sobre a glosa valores de contribuição previdenciária compensados indevidamente em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), conforme Despacho Decisório nº 50/2019-RFB/DRF/VAR/SAORT/GEDOC, de 26/03/2019, que integra o processo administrativo fiscal nº 10660-721.172/2019-19, nas competências de 04/2017 a 03/2018. O valor de multa é de R\$

2.022.575,44 (dois milhões, vinte e dois mil, quinhentos e setenta e cinco reais e quarenta e quatro centavos)

O Auditor Fiscal relata que as explicações apresentadas pela Fundação de Ensino e Pesquisa de Itajubá, de que está isenta das contribuições previdenciárias com base no Parecer n.º GQ-169, de 02/10/1998 exarado pela Advocacia-Geral da União, não foram suficientes para demonstrar a existência de direito líquido e certo de créditos a seu favor. Foi facultado ao sujeito passivo a regularização do débito em diligência, a não regularização implicou em na conversão do procedimento em fiscalização, que resultou na presente autuação e na glosa dos valores compensados indevidamente.

Informa que o Parecer n.º GQ-169 de 1998, cuida de verificação de isenção de contribuição de cota patronal e de terceiros, da Associação das Pioneiras Sociais, concluindo que a entidade, com base na lei que a criou, encontra-se acobertada pela isenção de que se refere o art. 55 da Lei 8.212, de 1991 em razão da filantropia constitui sua finalidade, sendo filantrópica por natureza, por reconhecimento legal; porque foi criada para a prática da filantropia.

Em relação a Fundação de Ensino e Pesquisa (Fepi), denominada "Universidade de Itajubá", diz que:

(...) foi instituída pela Lei n.º 3.009, de 17/12/1963, com finalidade de "...criar e manter, nos termos da legislação federal que regula a matéria, a Universidade de Itajubá, Instituto de nível superior de pesquisa e de formação profissional em todos os ramos técnico e científico." {Art. 2.2)

2.14 O inciso I do artigo 3.2 do Estatuto Social da Fundação de Ensino e Pesquisa de Itajubá assim dispõe:

"Art. 3.2 DAS FORMAS DE EXECUÇÃO DE SEUS OBJETIVOS Para executar os objetivos estabelecidos na cláusula anterior, a FEPI poderá: I. Cobrar mensalidades pelos cursos oferecidos, cujo valor deverá contemplar além da cobertura dos custos dos cursos, garantir a possibilidade de investimentos para o desenvolvimento e aperfeiçoamento dos mesmos, do material utilizado nos cursos, dos laboratórios e biblioteca, bem como dos profissionais envolvidos e de seu patrimônio:"

2.15 Apenas neste enunciado vê-se nítida diferença entre as duas entidades. A possibilidade de cobrança de mensalidades de seus destinatários, preconizada pela Fepi, vai em sentido oposto aos princípios da Associação das Pioneiras Sociais, de ter sido instituída para praticar a filantropia, mediante prestação de serviços gratuitos aos que lhe recorrem. Mas, isso não significa que a Fepi não possa usufruir a mencionada isenção. Significa que ela precisará atender as normas legais vigentes à espécie, destacando-se a Lei n.º 12.101, de 27/11/2009, para obtenção de sua certificação de entidade beneficente e, não, autodeclarar-se desobrigada de cumprir as determinações legais, como demonstrado acima. Merece destaque o seguinte tópico do Parecer:

"13. A prática da filantropia pelas demais entidades que a elas ainda que tal objetivo figure nos seus atos institutivos, é algo adiciono, é algo que lhes é externo, tanto que pode e, por vezes, o título servir-lhes apenas de fachada."

Cita Solução de Consulta Cosit n.º 4, de 07/02/2013 e a Solução de Consulta Cosit n.º 77, de 26/06/2018 e concluiu que as compensações das contribuições previdenciárias praticadas pelo sujeito passivo são indevidas, uma vez que para usufruir o benefício da isenção previdenciária deve submeter-se às normas legais vigentes e, em especial, a Lei n.º 12.101, de 27/11/2009, não cabendo aplicação do contido no Parecer AGU n.e GQ 169, de 02/10/1998.

Assevera que o sujeito passivo se beneficiou da redução dos valores das contribuições previdenciárias devidas, mediante inclusão de valores não comprovados em GFIP,

sujeitando-se, assim, à aplicação da multa isolada de 150,00% (cento e cinquenta por cento) sobre o total do débito compensado indevidamente.

Por fim, o débito foi lavrado conforme planilha apresenta (fl 14), aplicando a multa de 150,00% (cento e cinquenta por cento), incidente sobre o valor total do débito indevidamente compensado, conforme previsto no parágrafo 10, do artigo 89 da Lei nº 8.212/1991. Foi considerado, para efeito de cobrança da multa isolada, o mês da transmissão da GFIP em que a informação falsa foi prestada.

A Fundação tomou ciência da autuação em 30/04/2019, apresentando a impugnação em 24/04/2019, alegando, em síntese, o que segue:

A defesa assevera que o processo é nulo em razão de:

1. Fruição da 'isenção' é automática (Lei nº 12.101/09 - art. 31), conforme Parecer PGFN nº 117/2018, havendo descumprimento dos requisitos legais há suspensão da isenção (Lei nº 9.430/96), no presente caso a inexistência da formalidade da suspensão da isenção inviabiliza as exigências do Auto de Infração, sendo esse também o entendimento do CARF conforme acórdão colacionado;
2. O Auditor Fiscal não demonstrou a *"existência de distinção do caso em julgamento ou a superação do entendimento do Parecer da AGU nº GQ-169 c/c a SCI nº 4/2013, negou-lhe aplicação, violando o § 1º do art. 40 da LC nº 73/93. Também não observou o art. 32 da Lei nº 12.101/09. Patente ainda a subversão à estrutura legal, manifestado no excesso de poder, pois em primeira instância compete a Coordenação-Geral de Tributação - COSIT (...)Ademais, a partir da edição da IN RFB nº 1.396/13, a Solução de Consulta passou a respaldar o contribuinte que as aplicar, independentemente de ser o consultante, desde que se enquadre na hipótese abrangida"*.

DO DIREITO

3. A FEPI afirma que foi criada para fins beneficentes através da Lei Estadual nº 3.009/63 e instituída pelo Decreto nº 9.016/65 e com amparo do Parecer da AGU nº GQ-169 e da Solução de Consulta COSIT nº 4, de 7 de fevereiro de 2013 verificou estar dispensada da apresentação da Certificação CEBAS, para fins da isenção previdenciária e se declarou isenta, acarretando as retificações e a origem dos créditos.
4. Diz que o citado Parecer vincula toda a administração, não cabendo a Autoridade proferir interpretação diversa.
5. Cita a Solução de Consulta Interna COSIT nº4/2013, que tem efeito vinculante na RFB, porém, afirma, que não foi observada pelo Auditor Fiscal, ferindo o princípio da legalidade.
6. Alega que a Fundação se amolda ao enunciado do Parecer AGU nº GQ-169, estando dispensada da apresentação do CEBAS para fins de isenção. *"Portanto, a FEPI, que atende aos demais requisitos legais, declarou-se isenta. Registre-se que o termo Certificado de fins filantrópicos foi substituído pela Lei nº 12.101/09 para Certificação de entidade beneficente, e, para as entidades educacionais os requisitos constam no art. 12 e ss., e não há exigência de gratuidade integral, ao contrário do que asseverou a fiscalização. A distinção apresentada pelo auditor entre as duas entidades (FEPI e o caso do Parecer AGU nº GQ-169), é a possibilidade da FEPI cobrar mensalidades. Na 'interpretação' do auditor tal situação desqualifica a filantropia. E um equívoco, e não compete àquela*

Autoridade esse juízo de valor". Cita o Acórdão nº 2402-004.828 que disserta sobre distinção entre entidades beneficentes e entidades filantrópicas.

7. Diz que a entidade criada por lei com fins filantrópicos é assim reconhecida legalmente, exercendo suas atividades sem fins lucrativos. Neste caso, afirma, o reconhecimento legal supriria "(...) o reconhecimento de um órgão burocrático da Administração" (SCI COSIT nº 4/2013)", sendo esse o entendimento do CARF no processo da Fundação Educacional de Patos de Minas - FEPAM.
8. A Fundação informa que para declarar a isenção efetuou a retificação no código FPAS das GFIPs. *"Assim, os créditos (compensações) tiveram origem na reconfiguração jurídico-tributária que excluiu a contribuição patronal, ou seja, com a retificação da GFIP de código FPAS 574 (...) para o código FPAS 639, indicado para entidade com isenção. As retificações foram efetivadas seguindo decisões do CARF ao analisar situação idêntica nos Acórdãos nºs: 2402-004.073 e 2402-004.828. Não houve falsidade nas declarações os créditos tiveram origem em pagamentos indevidos, realizados em momento que a FEPI informou à GFIP equivocadamente com o código FPAS 574, que não lhe era acomodável".*
9. Diz que o Auditor Fiscal não comprovou a falsidade ou o dolo nas declarações.
10. Afirma que se pautou somente no fato da Fundação cobrar mensalidade por seus serviços para não aplicar o Parecer, não demonstrando a existência de distinção do caso em tela e o entendimento manifestado no Parecer AGU nº GQ-169 e na Solução de Consulta Interna COSIT nº 4/2013. Portanto, insuficiente a fundamentação dos lançamentos, e devem ser cancelados, sendo ainda ausente o Ato Declaratório de suspensão da isenção. Cita decisão do CARF que analisa matéria idêntica envolvendo autuação fiscal de Fundação Educacional por 'auto declarar-se' isenta em GFIP utilizando o código FPAS 639.

11. Apresenta um resumo dos pontos de discordância:

- a) *Ausência do Ato Declaratório de suspensão da isenção (Lei nº 9.430/96 § 3 a e § 62, II do art. 32);*
- b) *Negativa de vigência do Parecer da AGU nº GQ-169 sem demonstrar a diferença do caso analisado;*
- c) *Negativa de vigência da SCI COSIT nº 4/2013 sem demonstrar a diferença do caso analisado ou a superação do entendimento;*
- d) *Ausência de apreciação na defesa inicial dos casos idênticos julgados pelo CARF nos Acórdãos nºs. 2402-004.073 e 2402-004.828;*
- e) *Inviabilidade da glosa (crédito líquido e certo) e Inviabilidade da multa (ausência de prova da falsidade nas declarações).*

Por fim, pede:

12. *Por todo o exposto e pela reconfiguração jurídico-tributária obtida ao amparo do Parecer da AGU nº GQ-169 c/c a Solução de Consulta Interna COSIT nº 4/2013 e dos Acórdãos do CARF nºs: 2402-004.073 e 2402-004.828 a*
13. *Impugnante REQUER:*
 - i) *Considerando que a defesa foi apresentada em Itajubá, na unidade de jurisdição do contribuinte, REQUER o encaminhamento desta impugnação (art. 24 e inciso I, do art. 25 ambos do Decreto nº 70.235/72 c/c Portaria RFB nº 2.231/17) à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Juiz de Fora/MG;*

ii) Requer o deferimento do efeito suspensivo (art. 151, III CTN), na eventualidade de ultrapassadas as preliminares, no mérito, Requer a procedência da impugnação com o cancelamento da Autuação Fiscal nº 10660.721.112/2019-04 (multa isolada), e do Lançamento nº 10660.721.172/2019-19, pugnando ainda pela homologação das compensações.

A FEPI protocolou em 30/04/2019 uma petição na qual informa que tomou ciência da autuação em 02/04/2019, a alega que apesar da impugnação ter sido apresentada em 23/04/2019 não foi atribuído o efeito suspensivo ao auto de infração. Portanto requer que seja deferido o citado efeito.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 190 e ss, cujo dispositivo considerou a **manifestação de inconformidade improcedente**. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2017 a 31/03/2018

CERTIFICAÇÃO DA ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.OBRIGATORIEDADE.

A pessoa jurídica de direito privado que não que é entidade filantrópica devidamente instituída em Lei precisa ser possuidora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social para fazer jus à isenção das contribuições de que tratam os art. 22 e 23 da Lei 8.212/1991.

GLOSA DE COMPENSAÇÃO.

A compensação necessita do direito líquido e certo ao crédito apto a extinguir a obrigação tributária.

No caso de compensações realizadas sem a comprovação do direito os valores devem ser glosados.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 132 e ss), alegando, em suma, o que segue:

1. A Autoridade Fiscal não fundamentou a Autuação e nem a Glosa;
2. Não há provas robustas sobre a falsidade e o dolo nas declarações;
3. O Acórdão não apreciou as preliminares suscitadas na peça de Impugnação;
4. O Acórdão desconsiderou e omitiu que a Recorrente foi instituída sem fins lucrativos pelo Decreto Estadual nº 9.016/1965 — fls. 170/176;
5. O Acórdão não observou a força vinculante do Parecer da AGU GQ-169;
6. Não demonstrou distinção idônea ou superação do entendimento da SCI nº 4/2013;
7. O Acórdão desprezou a formalidade prevista no art. 32 da Lei nº 9.430/96.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Fl. 7 do Acórdão n.º 2401-011.090 - 2ª Sejl/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10660.721112/2019-04

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

Cabe esclarecer que, a teor do inciso III, do artigo 151, do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

Nesse sentido, enquanto o recorrente tiver a oportunidade de discutir o débito em todas as instâncias administrativas, até decisão final e última, o crédito tributário em questão não deve ser formalizado pela Administração Pública, nos termos do art. 151, III, do CTN.

Portanto, neste momento, em razão do recurso tempestivamente apresentado, o presente crédito tributário está com sua exigibilidade suspensa, o que torna desnecessária a solicitação do recorrente neste sentido.

2. Multa Isolada de 150%.

Conforme narrado, o presente processo trata multa isolada sobre a glosa valores de contribuição previdenciária compensados indevidamente em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), conforme Despacho Decisório nº 50/2019-RFB/DRF/VAR/SAORT/GEDOC, de 26/03/2019, que integra o processo administrativo fiscal nº 10660-721.172/2019-19, nas competências de 04/2017 a 03/2018. O valor de multa é de R\$ 2.022.575,44 (dois milhões, vinte e dois mil, quinhentos e setenta e cinco reais e quarenta e quatro centavos)

Durante o procedimento fiscal, o sujeito passivo informou que é entidade beneficente criada pela Lei Estadual nº 3.009/63 e instituída sem fins lucrativos pelo Decreto Estadual nº 9.016/1965, atendendo a todos os requisitos legais consoante Parecer AGU nº GQ-169, ratificado pela Solução de consulta Interna COSIT nº 4/2013, encontrando-se dispensada da apresentação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, para fins de isenção previdenciária patronal.

A fiscalização, por sua vez, concluiu que as compensações das contribuições previdenciárias praticadas pelo sujeito passivo seriam indevidas, uma vez que para usufruir o benefício da isenção previdenciária deveria submeter-se às normas legais vigentes e, em especial, a Lei nº 12.101, de 27/11/2009, não cabendo aplicação do contido no Parecer AGU nº GQ 169, de 02/10/1998.

Asseverou, ainda, que o sujeito passivo teria se beneficiado da redução dos valores das contribuições previdenciárias devidas, mediante inclusão de valores não comprovados em GFIP, sujeitando-se, assim, à aplicação da multa isolada de 150,00% (cento e cinquenta por cento) sobre o total do débito compensado indevidamente.

Pois bem. Entendo que assiste razão ao sujeito passivo, eis que, no caso dos autos, a motivação adotada pelo despacho decisório para a glosa das compensações efetuadas e que fundamentou a imposição da multa isolada, não merece prosperar.

Explica-se.

No caso dos autos, o despacho decisório que glosou as compensações realizadas pelo sujeito passivo foi exarado em 27 de março de 2019, tendo abarcado as competências 04/2017 a 03/2018.

Assim, a glosa foi efetuada, na vigência da Lei n.º 12.101/2009, quando não mais se exigia o Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais, devendo, portanto, serem observados os requisitos estipulados por esta legislação para a fruição da benesse fiscal, a fim de se verificar a procedência a tese de defesa aventada pelo sujeito passivo, acerca das compensações efetuadas.

A propósito, vejamos a cronologia legislação de regência, a partir da Lei n.º 8.212/91: a) Lei n.º 8.212, de 24/07/91, art. 55- vigência até 09/11/2008; b) Medida Provisória n.º 446, de 07/11/2008 - vigência de 10/11/2008 a 11/02/2009 (rejeitada); c) Lei n.º 8.212, de 24/07/91, art. 55 - vigência restabelecida de 12/02/2009 a 29/11/2009; d) Lei n.º 12.101, de 27/11/2009 - vigência a partir de 30/11/2009.

Na vigência do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, a constituição dos créditos previdenciários, exigia o procedimento prévio de cancelamento da “isenção”, precedido da emissão de Informação Fiscal, conforme o rito estabelecido no artigo 206 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/99.

No período da MP n.º 446/2008 e a partir da entrada em vigor a Lei n.º 12.101, de 30/11/2009, deixou de ser necessário o procedimento prévio para a emissão do “Ato Cancelatório de Isenção”, devendo a fiscalização, ao constatar que a entidade deixou de cumprir os requisitos exigidos para o gozo da imunidade, efetuar o lançamento dos créditos tributários com a respectiva indicação dos fundamentos legais relacionados aos requisitos não cumpridos, conforme legislação vigente à data da ocorrência do fato gerador, em obediência ao art. 144, do CTN.

Atualmente, a matéria é regida pela Lei Complementar n.º 187, de 16 de dezembro de 2021 (publicação no Diário Oficial da União em 17/12/2021), que revogou a Lei n.º 12.101, de 27 de novembro de 2009 e que, por sua vez, revogou o art. 55, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991.

Avançando na análise da controvérsia instaurada nos presentes autos, em relação ao preenchimento dos requisitos previstos na Lei n.º 12.101/2009, de observância obrigatória para a fruição da benesse fiscal, tese de defesa aventada pelo sujeito passivo para legitimar as compensações efetuadas, o despacho decisório se pautou no entendimento acerca da inaplicabilidade do Parecer AGU n.º GQ-169, com a consequente exigibilidade do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) na hipótese dos autos.

O fundamento central utilizado para a glosa das compensações foi o fato de que o inciso I do artigo 3º do Estatuto Social da Fundação de Ensino e Pesquisa de Itajubá, permitiria a cobrança de mensalidades de seus destinatários, indo em sentido oposto aos princípios da Associação das Pioneiras Sociais, de ter sido instituída para praticar a filantropia, mediante prestação de serviços gratuitos aos que lhe recorrem.

Em síntese, o motivo central para a glosa das compensações efetuadas, considerado pelo despacho decisório, foi o fato de a entidade não praticar filantropia mediante a prestação de serviços gratuitos, sendo, portanto, inaplicável o Parecer AGU n.º GQ-169.

Pois bem. Nos termos do Parecer AGU n.º GQ-169, a pessoa jurídica de direito privado não precisa ser possuidora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social

para fazer jus à isenção/imunidade das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei 8.212/1991 (posteriormente revogado pela Lei nº 12.101/2009), desde que seja devidamente instituída por meio de Lei.

Em que pese o entendimento assentado pelo despacho decisório e corroborado pela decisão recorrida, entendo que a situação posta no Parecer AGU nº GQ-169 se encaixa perfeitamente na situação dos autos, eis que a Fundação de Ensino e Pesquisa de Itajubá é entidade beneficente criada **pela Lei Estadual nº 3.009/63 e instituída através do Decreto Estadual nº 9.016/1965**, sem a finalidade lucrativa (*denominação alterada pela Lei Estadual nº 6.291/71*).

A propósito, a Fundação foi instituída para colaborar com o Poder Público, conforme dispõe os arts. 2º e 3º, **do Decreto Estadual nº 9.016/1965**. É de se ver:

[...] Art. 2º – A Fundação, órgão de colaboração com o Poder Público, terá por finalidade:

I – criar, instalar e manter, sem fins lucrativos, conforme o disposto na Lei n. 3.009, de 17 de dezembro de 1963, a Universidade de Itajubá, instituto de ensino superior de pesquisa e de formação profissional nos termos da legislação federal que regula a matéria;

II – criar e manter serviços educativos e assistenciais que beneficiem os estudantes;

III – promover medidas que, atendendo às reais condições e necessidades do meio, permitam ajustar o ensino aos interesses e possibilidades dos estudantes;

IV – cuidar de atividades ligadas aos problemas do ensino da Universidade, desenvolvendo por todos os meios, intercâmbio cultural com entidades congêneres nacionais ou estrangeiras.

Art. 3º – A Fundação gozará de autonomia administrativa e financeira, nos termos da lei e do presente Estatuto.

Parágrafo único – A Fundação terá duração por prazo indeterminado.

E, ainda, nos §§ 4º a 8º do art. 3º, **do Decreto Estadual nº 9.016/1965**, resta expresso o caráter beneficente e a reversão do patrimônio em caso de extinção:

[...] CAPÍTULO II

Do patrimônio, sua constituição e utilização

Art. 4º – O patrimônio da Fundação será constituído pelos bens, rendas e direitos obtidos por meio de contribuições, subvenções, doações e aquisição direta, bem como pelo fundo inicial previsto no art. 31, § 11, da Lei n. 3.009, de 17 de dezembro de 1963, no valor de Cr\$1.000.000.000 (um bilhão de cruzeiros), representados por títulos da dívida pública estadual.

Art. 5º – Os bens e direitos da Fundação somente poderão ser utilizados para realizar os objetivos previstos na Lei n. 3.009, de 17 de dezembro de 1963, permitidas, porém, a alienação dos bens e a cessão de direitos para obtenção de rendas.

§ 1º – As alienações e as inversões de bens e direitos, para obtenção de rendas dependerão de prévia aprovação do Conselho Curador. (Parágrafo renumerado pelo art. 1º do Decreto nº 27.238, de 18/8/1987.)

§ 2º – A Fundação não distribuirá lucros ou bonificações, bem como não concederá vantagens a dirigentes, associados ou mantenedores, sob nenhuma forma ou pretexto. (Parágrafo acrescentado pelo art. 1º do Decreto nº 27.238, de 18/8/1987.)

Art. 6º – Para fins de interesse da educação e da cultura, poderão fazer novas doações à Fundação o poder público, a pessoa natural e a jurídica de direito privado.

Art. 7º – No caso de extinguir-se a Fundação, seu patrimônio reverterá ao Estado de Minas Gerais.

Dessa forma, entendo que a entidade se encontra amparada pelo **Parecer Vinculativo** da Advocacia-Geral da União nº **GQ-169**, estando, portanto, dispensada da apresentação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, para fins de isenção previdenciária da cota patronal.

Ademais, o entendimento foi corroborado pela **Solução de Consulta Interna Cosit nº 4, de 07 de fevereiro de 2013, cuja ementa segue abaixo:**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
ISENÇÃO. ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS INSTITUÍDA POR LEI.
DISPENSA DE APRESENTAÇÃO DE CERTIFICADO OU REGISTRO DE
FILANTROPIA. NECESSIDADE DE ATENDIMENTO DOS DEMAIS REQUISITOS
LEGAIS. CUMPRIMENTO DE PARECER DO AGU APROVADO PELO
PRESIDENTE DA REPÚBLICA.

A criação de entidade filantrópica sem fins lucrativos por lei supre o certificado ou registro que ateste tal finalidade, e isenta a entidade das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 1991, desde que atendidos os demais requisitos previstos no art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009. Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, arts. 40 e 41; Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, art. 29; Parecer AGU nº GQ-169.

Portanto, o motivo apresentado pelo despacho decisório para o não reconhecimento da imunidade tributária e a glosa das compensações efetuadas, encontra-se superado, eis que a criação, por lei, de entidade filantrópica supre o certificado ou registro que ateste tal finalidade.

Em relação ao segundo motivo adotado pelo despacho decisório para o não reconhecimento da imunidade, bem como para a glosa das compensações efetuadas e que diz respeito à cobrança de mensalidades de seus destinatários, é preciso esclarecer o que segue.

No ano-calendário de 2021, o Supremo Tribunal Federal (STF) concluiu o julgamento da **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4480**, reafirmando os precedentes das ADIs 2028, 2036, 2621 e 2228, bem como do Recurso Extraordinário nº 566.622 (Tema 32 da Repercussão Geral).

Naquela oportunidade, concluído o julgamento dos segundos embargos de declaração opostos, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a inconstitucionalidade formal do art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, *caput*; do art. 29, VI, e do art. 31 da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.

O entendimento foi no sentido de que as exigências estabelecidas nesses dispositivos não tratariam de aspectos procedimentais, mas, sim, de condições para obtenção da certificação.

Em relação ao art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009, o entendimento foi no sentido de que o dispositivo afrontaria o inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, uma vez que determinava a “suspensão automática” do direito à isenção, sem a garantia do contraditório e da ampla defesa, conforme assegurado no dispositivo constitucional.

Foram mantidos, incólumes os artigos 1º; 13, incisos I e II, todos da Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009, sob o fundamento de que apenas tratam sobre a certificação das entidades beneficentes. Em relação ao § 2º, do art. 13, da Lei 12.101/09, foi reconhecida a perda

de objeto, tendo em vista sua alteração pela Lei 13.043/2014, a qual não teria sido impugnada na ação, nem na inicial e nem no seu aditamento.

Também foi afastada a inconstitucionalidade dos §§ 1º e 2º, incisos I, II e III, do art. 18 da Lei 12.101/09; bem como do seu § 3º, sob o fundamento de que se limitam a ampliar a abrangência de entidades objeto da lei, não tratando de requisitos a serem observados para garantir a finalidade beneficente dos serviços por elas prestados.

Quanto ao art. 29 e seus incisos e ao art. 30 da Lei 12.101/09, o entendimento foi no sentido de que somente poderiam 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. Como consequência, foi declarada a inconstitucionalidade do art. 29, VI, da Lei 12.101/2009, por estabelecer prazo de obrigação acessória tributária (dez anos), em discordância com o disposto no CTN.

Por outro lado, foi reconhecida a constitucionalidade formal do art. 29, incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII. O entendimento foi no sentido de que os incisos I e V do artigo 29 se amoldariam 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, ajustar-se-ia 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”*), ter-se-iam os incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009.

Também foi afastada a inconstitucionalidade do art. 30, da Lei 12.101/2009, sob o fundamento de que seria uma consequência lógica do sistema, no sentido de que o reconhecimento da entidade como beneficente representa um ato individual, não se estendendo a outra pessoa com personalidade jurídica diferente, ainda que relacionada.

Foi reconhecida, ainda, a constitucionalidade do *caput*, do artigo 32, da Lei 12.101/2009, sob o argumento de que apenas prevê penalidade a descumprimento dos requisitos do art. 29, incisos e parágrafos, considerados constitucionais por estabelecerem condições previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional.

Cabe destacar, ainda, que consta no voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes (Relator), importante afirmação sobre a natureza declaratória da imunidade tributária destinada às entidades beneficentes da assistência social, o qual foi feito citando o Professor Paulo de Barros Carvalho¹, quando este afirma que *“a regra constitucional da imunidade tributária é uma norma de eficácia contida e de aplicabilidade condicionada, porquanto se exige uma efetiva comprovação de atendimento a exigências infraconstitucionais”*.

Ademais, a natureza declaratória do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) foi reconhecida, inclusive, pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), por meio da Súmula nº 612, de modo que os efeitos retroagem à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 17ª Edição, Ed. Saraiva, São Paulo, 2005, p. 192.

Nessa toada, consta no voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes (Relator), ancorado em entendimento exarado pela Procuradoria-Geral da República, que o exercício da imunidade deve ter início assim que os requisitos exigidos pela lei complementar forem atendidos, de modo que, o estabelecimento de termo inicial para que as entidades possam exercer o direito à imunidade da contribuição para a seguridade social, trata de matéria submetida à reserva de lei complementar. Assim, foi reconhecida a inconstitucionalidade formal do art. 31, da Lei nº 12.101/2009.

Para o que interesse ao caso dos autos, tem-se que o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento da **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4480**, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 18, *caput*, da Lei nº 12.101/2009, sob o argumento de que condicionar a certificação à **entidade de assistência social que presta serviços ou realiza ações socioassistenciais de forma gratuita**, seria matéria que adentraria na seara pertencente à lei complementar, sendo insuficiente, portanto, a previsão em lei ordinária.

E diverso não poderia ser o entendimento, eis que, no julgamento das **ADIs 2028 e 2036**, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º (“gratuitamente e em caráter exclusivo”), bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998.

Dessa forma, não prospera a motivação adotada no despacho decisório, fundamentada na ausência de apresentação do Certificado ou Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, para a glosa das compensações efetuadas e imposição da multa isolada.

Conforme visto, o fato de a entidade de assistência social prestar serviços ou realizar ações socioassistenciais de forma não gratuita, não prejudica a fruição da imunidade, eis que tal condição não encontrou respaldo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), tendo em vista que a imposição da gratuidade é requisito atinente aos lindes da imunidade, sujeita, portanto, a previsão em lei complementar, nos termos em que consagrado no Tema nº 32 de Repercussão Geral.

Não se apresentando pertinente a motivação adotada no despacho decisório para o afastamento da compensação efetuada pelo sujeito passivo e a imposição da multa isolada, entendo que o presente lançamento não merece prosperar.

Para além do exposto, ainda que se vislumbresse a impossibilidade da compensação efetuada pelo sujeito passivo, devidamente motivada no despacho decisório, tal fato não implica, necessariamente, reconhecer a falsidade da declaração por ele apresentada.

A falta de comprovação da origem dos créditos compensados é motivo suficiente para a glosa da compensação, contudo, não é possível presumir, simplesmente ante essa circunstância, como fez a acusação fiscal, o dolo do sujeito passivo.

A aplicação da multa isolada se legitimaria, por exemplo, nos casos em que o crédito fosse absolutamente inexistente e tivesse sido criado artificialmente para realizar a compensação, não sendo essa a hipótese dos autos.

Embora se reconheça que é irrelevante a intenção do agente para a atribuição da a responsabilidade por infrações da legislação tributária (art. 136, do CTN), tem-se que, no caso, as circunstâncias afastam a presunção levantada pela fiscalização de que o contribuinte agiu, deliberadamente, compensando créditos inexistentes, com o intuito de reduzir a imposição tributária.

Ademais, conforme preconiza o art. 112, do CTN, a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

Dessa forma, entendo que deve ser cancelada a multa isolada de 150% aplicada pela fiscalização, o que enseja o reconhecimento da improcedência da presente acusação fiscal.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, a fim de cancelar a multa isolada de 150% aplicada pela fiscalização, com o reconhecimento da improcedência da presente acusação fiscal.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

Fl. 14 do Acórdão n.º 2401-011.090 - 2ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10660.721112/2019-04