



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10660.721172/2019-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.091 – 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).

GLOSA DE COMPENSAÇÃO. INDEFERIMENTO PELA UNIDADE DE ORIGEM. RESTRIÇÃO AFASTADA. NECESSIDADE DE RETORNO DO PROCESSO PARA APRECIÇÃO DA LIQUIDEZ, CERTEZA E DISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PLEITEADO PELA UNIDADE DE ORIGEM.

Não se apresentando pertinente a motivação adotada no despacho decisório para o afastamento da compensação efetuada pelo sujeito passivo, os autos devem retornar à unidade de origem para fins de análise da liquidez e certeza do crédito tributário pleiteado. Esse encaminhamento é necessário porque a competência original para apreciação da declaração de compensação é da unidade de origem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para anular a decisão de piso e cancelar o Despacho Decisório 50/2019-RFB/DRFVAR/SAORT/GEDOC, determinando o retorno dos autos à unidade de origem para prosseguir na análise do direito creditório.

(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. 190 e ss).

Pois bem. O presente processo trata de glosa de compensação de contribuições previdenciárias declaradas indevidamente em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia pelo Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, nas competências 04/2017 a 03/2018, no valor de R\$ 1.348.383,64 (um milhão, trezentos e quarenta e oito mil e trezentos e oitenta e três reais e sessenta e quatro centavos).

O Auditor Fiscal relata que a Fundação de Ensino e Pesquisa de Itajubá - FEPI foi intimada a esclarecer as compensações, apesar das intimações terem sido atendidas, as alegações apresentadas foram insuficientes para demonstrar o direito líquido e certo das compensações realizadas, resultando na glosa dos valores compensados.

Informa que o sujeito passivo alegou estar isento da cota patronal das contribuições previdenciárias, por se considerar entidade beneficente, nos moldes Parecer AGU n.º GQ-169, e portanto estaria dispensada da apresentação do CEBAS para fins de isenção e em consonância com a Solução de Consulta COSIT n.º 77/2018, procedendo, portanto, as retificações das GFIPs para o FPAS 639 (próprio de entidade beneficente de assistência social), do período de 04/2012 a 03/2013, compensando os supostos créditos gerados nas competências 04/2017 a 03/2018.

Esclarece que o "*Parecer N.º GQ-169, de 02/10/1998, exarado pela Advocacia-Geral da União, cuida de verificação de isenção de contribuição de cota patronal e de terceiros, da Associação das Pioneiras Sociais, atendendo solicitação do Sr. Ministro da Previdência Social. Relata o Sr. Ministro em sua Exposição de Motivos, direcionada ao Senhor Presidente da República*".

Diz que a "*Associação das Pioneiras Sociais é a instituição gestora da rede SARAHE de Hospitais de Reabilitação, presente em vários estados da federação, instituída em 22/03/1960, pela Lei n.º 3.736, com denominação original de Fundação das Pioneiras Sociais*".

Assevera que em "*22/10/1991 foi editada a Lei n. 8.246, extinguindo a Fundação das Pioneiras Sociais e, ao mesmo tempo, instituindo o Serviço Social Autônomo Associação das Pioneiras Sociais*". Diz *in verbis*:

[...] 10. Segundo a Advocacia-Geral da União, a razão desta extinção e instituição desta "nova" entidade decorreu da necessidade de adequação da administração de pessoal, bem como se desvincular das burocracias inerentes ao regime jurídico único, instituído pela Constituição de 1988.

11. Por se tratar de pessoa jurídica de direito privado, coube à Advocacia-Geral da União definir se o Certificado ou Registro de Entidade de Fins Filantrópicos era exigível para que a Associação das Pioneiras Sociais se beneficiasse das isenções das contribuições previstas nos artigos 22 e 23 da Lei n.º 8.212/1991, conforme previsto no inciso II artigo 55 da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, vigente à época.

...

12. Ante o questionamento, concluiu a AGU no Parecer N.º GQ-169 que "...quer ela queira quer não, a filantropia constitui sua finalidade; a entidade é filantrópica por natureza; por reconhecimento legal; porque foi criada para a prática da filantropia. E, em sendo assim, a declaração legal supre o reconhecimento de um órgão burocrático da administração." (sem destaques e grifos no original)

13. Desta forma, alega o sujeito passivo que o referido parecer se amolda aos seus princípios e, portanto, também está isenta da cota patronal previdenciária.

14. Entretanto, tal argumento não procede. A Fundação de Ensino e Pesquisa (Fepi), denominada "Universidade de Itajubá", 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.º)

...

16. 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 objetivos da Associação das Pioneiras Sociais, de praticar a filantropia mediante prestação de serviços gratuitos.

17. Respalda, ainda, em suas alegações, a Solução de Consulta Cosit N.º 4, de 07/02/2013. A referida solução de consulta teve como propósito verificar se, com a publicação da Lei N.º 12.101, de 27/11/2009, que trata do processo de certificação das entidades beneficentes de assistência social para obtenção da isenção das contribuições para a seguridade social e revoga o artigo 55 da Lei n.º 8.212/1991, continuaria vigorando o entendimento exarado no Parecer AGU n.º GQ-169. Conforme conclusão da solução de consulta, a entidade continua isenta das contribuições de tratam os artigos 22 e 23 da Lei n.º 8.212, de 1991, desde que atendidos os demais requisitos previstos no artigo 29 da Lei n.º 12.101, de 2009. Nota-se, portanto, que não se trata de aplicação do disposto na Instrução Normativa RFB n. 1.434, de 2013.

18. Pelo exposto acima, conclui-se que os valores das contribuições previdenciárias foram compensados indevidamente pela Fundação de Ensino e Pesquisa de Itajubá, uma vez que a mesma não é entidade beneficente de assistência social nos moldes da legislação em vigor e, em especial, da Lei n. 12.101, de 27/11/2009, que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social, não sendo suficiente a sua autodeclaração de entidade beneficente, com base no Parecer AGU n.º GQ-169, de 02/10/1998, conforme alegação apresentada.

Afirma que será aplicada a penalidade prevista no §10 do artigo 89 da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, através do Auto de Infração n.º 10660-721.112/2019-04, e lavratura de respectivas representações.

O Auditor Fiscal apresenta as folhas 88 a 92 destacando que a legislação permitiu a compensação como meio de extinção de débitos tributários, sendo a GFIP o documento utilizado para declarar a compensação de contribuição previdenciária. Afirmo que as informações prestadas em GFIP são de inteira responsabilidade do contribuinte e constitui termo de confissão de dívida fiscal, hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário não pago ou parcelado, passível, inclusive, de inscrição em dívida ativa da União, além de arcar com as consequências por informações não condizentes com a realidade fática. O descumprimento da obrigação de apresentá-la no prazo fixado ou sua apresentação com incorreções ou omissões enseja a aplicação de multa isolada.

Por fim, conclui:

30. Por todo o exposto e, tendo em vista os elementos de fato e de direito constante do presente processo, CONSIDERO INDEVIDAS as compensações praticadas pela Fundação de Ensino e Pesquisa de Itajubá (21.041.264/0001-63), e declaradas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), nas competências 04/2017 a 03/2018, conforme planilha abaixo, determinando que os créditos tributários que foram supostamente liquidados retornem à condição de exigíveis nos sistemas de controle da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, desde os respectivos vencimentos, com os acréscimos legais previsto na legislação tributária vigente.

(...)

31. O presente procedimento fiscal resultou na emissão do Auto de Infração - Processo n.º 10660-722.971/2018-97, sem prejuízo da formalização de Representação Fiscal para Fins Penais, em relatório à parte.

A Fundação tomou ciência do Despacho Decisório em 30/04/2019, apresentando a Manifestação de Inconformidade 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 n.º 12.101/09 - art. 31), conforme Parecer PGFN n.º 117/2018, havendo descumprimento dos requisitos legais há suspensão da isenção (Lei n.º 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 n.º GQ-169 c/c a SCI n.º 4/2013, negou-lhe aplicação, violando o § 1o do art. 40 da LC n.º 73/93. Também não observou o art. 32 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 3.009/63 e instituída pelo Decreto n.º 9.016/65 e com amparo do Parecer da AGU n.º GQ-169 e da Solução de Consulta COSIT n.º 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 n.º 4/2013, 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.ºs: 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 n.º GQ-169 e na Solução de Consulta Interna COSIT n.º 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 n.º 9.430/96 § 3 a e § 62, II do art. 32);*
- b) Negativa de vigência do Parecer da AGU nE GQ-169 sem demonstrar a diferença do caso analisado;*
- c) Negativa de vigência da SCI COSIT n- 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 ns's. 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 n.º GQ-169 c/c a Solução de Consulta Interna COSIT n.º 4/2013 e dos Acórdãos do CARF n.ºs: 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 n.º 70.235/72 c/c Portaria RFB n.º 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 n.º 10660.721.112/2019-04 (multa isolada), e do Lançamento n.º 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. 204 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.

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. Alegações Recursais.

Conforme narrado, o presente processo trata de glosa de compensação de contribuições previdenciárias declaradas indevidamente em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia pelo Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, nas competências 04/2017 a 03/2018, no valor de R\$ 1.348.383,64 (um milhão, trezentos e quarenta e oito mil e trezentos e oitenta e três reais e sessenta e quatro centavos).

Intimado, 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, discordou do entendimento do sujeito passivo, acerca do entendimento manifestado no enunciado Parecer AGU nº GQ-169, alegando que o inciso I do artigo 3º do Estatuto Social da Fundação de Ensino e Pesquisa de Itajubá permite 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.

O sujeito passivo, por sua vez, contestou o lançamento, apresentando impugnação, tendo alegado, resumidamente, o seguinte: (i) ausência do Ato Declaratório de suspensão da isenção (Lei nº 9.430/96 § 3 a e § 62, II do art. 32); (ii) negativa de vigência do Parecer da AGU nº GQ-169 sem demonstrar a diferença do caso analisado; (iii) negativa de vigência da SCI COSIT nº 4/2013 sem demonstrar a diferença do caso analisado ou a superação do entendimento; (iv) ausência de apreciação na defesa inicial dos casos idênticos julgados pelo CARF nos Acórdãos ns's. 2402-004.073 e 2402-004.828; (v) inviabilidade da glosa (crédito líquido e certo) e Inviabilidade da multa (ausência de prova da falsidade nas declarações).

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**.

Resumidamente, a decisão recorrida entendeu que, no presente caso não se aplicaria o Parecer nº GQ – 169, não sendo a entidade, portanto, filantrópica, ou seja, não preenchendo o primeiro requisito estabelecido no art. 31 da Lei nº 12.101/09, não havendo que se falar em suspensão da isenção estabelecido no art. 32 da Lei nº 9.430/96, visto que a fundação em nenhum momento obteve o certificado de isenção.

Afirmou, ainda, que a Lei n.º 3.009/1963 que autorizou a criação da Universidade de Itajubá não definiu que a entidade como sendo de sem fins lucrativos, sendo inclusive esse o ponto destacado pelo Auditor Fiscal no Despacho Decisório, conforme abaixo:

[...] 13. Desta forma, alega o sujeito passivo que o referido parecer se amolda aos seus princípios e, portanto, também está isenta da cota patronal previdenciária.

14. Entretanto, tal argumento não procede. A Fundação de Ensino e Pesquisa (Fepi), denominada "Universidade de Itajubá", 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.º)

15. O inciso I do artigo 3.º do Estatuto Social da Fundação de Ensino e Pesquisa de Itajubá assim dispõe:

"Art. 3.º 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;"

16. 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 objetivos da Associação das Pioneiras Sociais, de praticar a filantropia mediante prestação de serviços gratuitos.

O sujeito passivo, por sua vez, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 204 e ss), trazendo, em suma, os seguintes argumentos: (i) a Autoridade Fiscal não fundamentou a Autuação e nem a Glosa; (ii) não há provas robustas sobre a falsidade e o dolo nas declarações; (iii) o Acórdão não apreciou as preliminares suscitadas na peça de Impugnação; (iv) o Acórdão desconsiderou e omitiu que a Recorrente foi instituída sem fins lucrativos pelo Decreto Estadual nº 9.016/1965; (v) o Acórdão não observou a força vinculante do Parecer da AGU GQ-169; (vi) não demonstrou distinção idônea ou superação do entendimento da SCI nº 4/2013; (vii) o Acórdão desprezou a formalidade prevista no art. 32 da Lei nº 9.430/96.

Pois bem!

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 nº 8.212/91: a) Lei nº 8.212, de 24/07/91, art. 55- vigência até 09/11/2008; b) Medida Provisória nº 446, de 07/11/2008 - vigência de 10/11/2008 a 11/02/2009 (rejeitada); c) Lei nº 8.212, de 24/07/91, art. 55 - vigência restabelecida de 12/02/2009 a 29/11/2009; d) Lei nº 12.101, de 27/11/2009 - vigência a partir de 30/11/2009.

Na vigência do art. 55 da Lei nº 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 nº 3.048, de 06/05/99.

No período da MP nº 446/2008 e a partir da entrada em vigor a Lei nº 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 nº 187, de 16 de dezembro de 2021 (publicação no Diário Oficial da União em 17/12/2021), que revogou a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009 e que, por sua vez, revogou o art. 55, da Lei nº 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 nº 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 nº GQ-169.

Pois bem. 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 (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 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.

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.

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

Ademais, inexistem nos autos outros elementos indicativos por parte da fiscalização que demonstrariam o efetivo descumprimento dos requisitos previstos na legislação de regência, com respaldo em decisão do Supremo Tribunal Federal (STF).

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 limites da imunidade, sujeita, portanto, a previsão em lei complementar, nos termos em que consagrado no Tema nº 32 de Repercussão Geral.

Estando superada a questão preliminar e que motivou a glosa das compensações efetuadas, entendo que os autos devem retornar para a autoridade competente (de origem), cabendo a esta a análise inicial da materialidade ou não do crédito pleiteado.

Isso porque, não é cabível uma apreciação originária do pedido de compensação em segunda instância administrativa, sob pena de se suprimir a apreciação da documentação pela DRF e pela DRJ, esta no caso de uma eventual manifestação de inconformidade contra a decisão da DRF.

Como se trata de matéria de fato, há necessidade de análise pela unidade competente originariamente, sob pena de supressão de instância (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 59, II e § 2º).

Em outras palavras, não se apresentando pertinente a motivação adotada no despacho decisório para o afastamento da compensação efetuada pelo sujeito passivo, os autos devem retornar à unidade de origem para fins de análise da liquidez e certeza do crédito tributário pleiteado. Esse encaminhamento é necessário porque a competência original para apreciação da declaração de compensação é da unidade de origem.

Portanto, entendo que o Despacho Decisório nº 50/2019-RFB/DRFVAR/SAORT/GEDOC deve ser cancelado e o processo retornar à unidade de origem para que seja analisada a documentação apresentada, avaliada a efetiva existência (ou não) do crédito pleiteado, cabendo, inclusive, nova instrução probatória, a critério do auditor fiscal que fará a análise.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, a fim de anular a decisão recorrida e cancelar o Despacho Decisório nº 50/2019-RFB/DRFVAR/SAORT/GEDOC, determinando o retorno dos autos à unidade de origem para prosseguir na análise do direito creditório.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

