



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10680.013664/2007-65
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1801-01.021 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 10 de maio de 2012
Matéria AI - IRPJ e CSLL
Recorrente FUNDAÇÃO UNIMED
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

IMUNIDADE. ISENÇÃO. FUNDAÇÃO UNIMED.

Para usufruir do benefício da imunidade ou isenção de impostos é necessário que a entidade comprove seu caráter filantrópico, de utilidade pública e de finalidade não lucrativa, além de cumprir rigorosamente os requisitos estabelecidos em lei para fruição desses benefícios, como não remunerar por qualquer forma seus sócios.

PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS. COMPENSAÇÃO. LIMITE LEGAL

A legislação admite, apenas, a compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas até o limite de 30% do lucro líquido apurado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora. O Conselheiro Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira acompanhou o voto da Relatora pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria de Lourdes Ramirez, Marcos Vinicius Barros Ottoni, Paulo Jackson da Silva Lucas, Edgar da Silva Vidal, Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira, e Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

Trata o presente processo de autos de infração à legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, que exigem da empresa acima qualificada o crédito tributário no montante total de R\$ 124.962,19, aí incluídos o principal, a multa de ofício e os juros de mora calculados até a data da lavratura, tendo em conta a constatação de insuficiência de recolhimento desses tributos apurados nos 3º e 4º trimestres dos anos-calendário 2002 e 2003 (fls. 07/36).

De acordo com o relato constante do Termo de Verificação Fiscal (fls. 24/36 e demonstrativos de fls. 37/42), a Fundação UNIMED usufruiria do benefício da imunidade de impostos e isenção de contribuições sociais. Pela análise dos documentos de escrita contábil mantidos pela instituição verificou-se que grande parte de suas receitas seriam advindas da prestação de serviços relacionados ao ministério de cursos e seminários dirigidos a profissionais ligados ao sistema empresarial UNIMED, como dirigentes, administradores, funcionários, cooperados e associados das cooperativas e federações. Nessas condições, segundo a auditoria fiscal, tais atividades se destinariam a um público alvo, não caracterizado como “*necessitado*”, e seria remunerada por “*valores que estão fora do alcance de qualquer pessoa que possa ser considerada como necessitada*”. Haveria, ainda, a contratação de entidades terceirizadas para ministrar cursos de especialização e pós-graduação também destinados aos médicos cooperados e membros da administração das diversas UNIMEDs. Por tais razões os serviços de educação prestados pela Unimed não se enquadrariam como atividade complementar à atividade do Estado, nos termos do disposto no artigo 208 da CF e IN/SRF 113/98.

Outra parcela das receitas seria proveniente da prestação de serviços de consultoria e assessoria relacionados, em sua maior parte, com atividades de promoções de campanhas educativas junto à comunidade mas que também foram considerados fora do conceito de assistencialismo.

Constatou-se, ainda, que a entidade é composta pelo Conselho de Curadores e Órgão Executivo, a quem caberia a direção da UNIMED. Teria ficado comprovado que os membros desse Órgão receberam remuneração mensal por seu trabalho, diretamente ou por intermédio de pessoas jurídicas por eles constituídas. Os contratos assinados entre tais pessoas jurídicas e a Fundação Unimed teriam tido por objeto a prestação de serviços com preço a ser pago por um valor fixo mensal. Os pagamentos assim contratados estariam contabilizados e teriam sido comprovados pela fiscalizada, no entanto, nem ela, nem cada uma das pessoas jurídicas contratadas e assim remuneradas teriam apresentado documentos que comprovassem a efetiva prestação dos serviços. A remuneração dos dirigentes caracterizaria desvio de finalidade da entidade. Assim concluiu a auditoria fiscal:

“...não obstante possua roupagem de fundação com objetivos educacionais e assistenciais, a Fundação UNIMED é, em verdade, empresa do ramo de prestação de serviços de treinamento de mão de obra e consultoria gerencial direcionados às demais empresas que compõem o complexo empresarial UNIMED, não se caracterizando como uma verdadeira "instituição" com o direito líquido e certo ao gozo da imunidade prevista pelo art. 150, inc. VI, alínea "c" da Constituição Federal de 1988.”

A constatação dos fatos acima descritos foi reduzida a Termo de Constatação (fls. 44/61) cientificado à interessada que apresentou suas justificativas, consideradas improcedentes pela autoridade da DRF em Belo Horizonte (fls. 62/80). Como consequência foi publicado o Ato Declaratório Executivo nº 126, de 10/11/2006, da DRF em Belo Horizonte (fl. 81) que suspendeu o benefício da imunidade tributária usufruído pela entidade. O ato não foi impugnado, ainda que a entidade tenha sido cientificada.

A Fundação Unimed teria sido, então, intimada a apresentar sua escrituração contábil e fiscal e, em resposta, informou que contra o ato declaratório que suspendeu a imunidade impetrou mandado de segurança nº 2006.38.00.039410-7, cuja liminar teria sido indeferida. Foi considerada pela auditoria como pessoa jurídica comum sujeita à tributação de suas receitas e, diante da existência de demonstrações financeiras, Livros Diário e Razão e balancetes trimestrais fornecidos pela entidade, foram calculados o IRPJ e a CSLL devidos pelo lucro real trimestral. O lançamento foi cientificado em 20/09/2007.

Posteriormente, em virtude da constatação de erro no cálculo das exigências o lançamento já formalizado foi cancelado, tendo sido cientificada a interessada em 03/10/2007, e um novo lançamento foi formalizado em 09/10/2007 (fls. 131 a 174).

O novo lançamento foi tempestivamente impugnado (fls. 176/187). Em preliminares a entidade argüiu a nulidade da autuação, com base no art. 146 do CTN, pois teria havido modificação nos critérios jurídicos adotados no lançamento que somente poderiam valer para o futuro. Nesse sentido alegou que o Fisco, no primeiro lançamento cientificado em 20/09/2007, não aplicou a limitação de 30% na compensação de prejuízos e bases negativas da CSLL e pretendeu rever o lançamento em razão do erro detectado para adotar entendimento jurídico no sentido de observar a limitação, mas essa modificação (erro de direito) não justificaria a revisão de lançamento, com base no artigo 149, VIII, do CTN, pois não teria apontado qualquer fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento original.

Quanto ao mérito da suspensão da imunidade de impostos e a isenção de contribuições sociais, observou que o art. 15, § 1º, da Lei nº 9.532, de 1997, confere isenção do IRPJ e da CSLL às entidades sem fins lucrativos que prestem os serviços para os quais foram constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, como seria o caso da entidade. Consignou que o art. 32, § 10º, da Lei nº 9.430, de 1996, estabeleceria que os mesmos procedimentos adotados para a suspensão da imunidade devem ser adotados para a suspensão da isenção e que, no caso dos autos, a suspensão de impostos foi apenas por conta da cassação da imunidade; e a suspensão das contribuições sociais foi apenas aquela prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, e não a prevista no art. 15, § 1º, da Lei nº 9.532, de 1997.

Alega que o fato de ser entidade imune a impostos por prestar serviços educacionais, não lhe retiraria o direito de isenção de impostos na condição de entidade sem fins lucrativos, e que, ainda que se entenda não ser uma entidade beneficente de assistência

social, como fundação sem fins lucrativos, não seria contribuinte da CSLL, nos termos do art. 15, § 1º, da Lei nº 9.532, de 1997, e do ADN nº 17/90. Desse modo, o ADE nº 126, de 2006, que suspendeu apenas a imunidade de impostos, não sujeita a entidade à tributação resguardada a "todas as pessoas jurídicas em geral", já que ela, como entidade sem fins lucrativos, faria jus à isenção do IRPJ, nos termos do art. 15, § 1º, da Lei nº 9.532, de 1997, e art. 174 do RIR/1999.

Ponderou que, ainda que fossem devidos o IRPJ e a CSLL o Fisco teria desconsiderado na apuração do imposto e da contribuição referentes aos anos de 2002 e 2003, os déficits dos anos de 2000 e 2001 (doc. 3), que somou R\$ 150.000,00.

E conclui:

A) o presente lançamento é nulo, eis que está revendo outro com base em alteração de critério jurídico;

B) o ADE nº 126, de 2006, suspendeu apenas a imunidade do - IRPJ e a isenção prevista no art. 195, § 7º, da CF, mas a Impugnante como entidade sem fins lucrativos (fundação) faz jus a isenção do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, art. 174, do RIR/1999 e ADN 17/90;

C) na apuração do lucro real de 2002 e 2003 impõe-se a compensação dos déficits dos exercícios anteriores.

A 2ª. Turma da DRJ em Belo Horizonte manteve, em parte as exigências (fls. 254/273). Aquela autoridade observou, inicialmente, que pela ausência de manifestação de conformidade e a opção pela via judicial, não teria sido instaurado o contraditório contra o Ato Declaratório Executivo que suspendeu a imunidade e a isenção da interessada, tornando-se, por consequência, definitivo o seu conteúdo e alcance na esfera administrativa.

Consignou que a finalidade do Ato Declaratório Executivo da DRF/BHE nº 126, de 2006, foi o de suspender todo e qualquer benefício fiscal, decorrente de imunidade ou de isenção, da FUNDAÇÃO UNIMED, relativamente ao IRPJ e a CSLL, bem como às outras contribuições sociais. Nesse sentido o ato atenderia plenamente ao fim previsto na lei (art. 32, da Lei nº 9.430, de 1996, inclusive o seu § 1º). Logo, tratando-se de auto-intitulada "instituição de educação" que se declararia sem fins lucrativos, poderia, em tese, se beneficiar da imunidade constitucional prevista no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, desde que atendidos determinados requisitos legais. Contudo, no presente caso, o descumprimento desses requisitos culminou na suspensão da imunidade.

No mérito afirmou que o artigo 149, VIII do CTN somente permite a revisão de ofício do lançamento quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior, o que não seria o caso dos autos, já que a autoridade fiscal teria pleno conhecimento da norma que determina a limitação da compensação de prejuízos fiscais e bases negativas. Tal alteração, por erro de direito no lançamento original, implicaria em mudança de critérios jurídicos, o que somente é permitido para períodos futuros. Determinou, assim, o cancelamento da revisão de ofício e o restabelecimento do lançamento original.

Rejeitou o pleito de compensação de prejuízos de exercícios anteriores pois, com o restabelecimento do lançamento original, a compensação efetuada pela autoridade fiscal não observou a determinação legal de limitação de 30%, tendo sido compensados 100% de prejuízos fiscais e bases negativas e não caberia qualquer outra compensação. Observou, ainda,

que o demonstrativo apresentado denominado “déficit do exercício”, não se prestaria para o fim de equiparação à demonstração de resultado do exercício.

Assim, aquela autoridade decidiu:

1) tornar definitiva, na esfera administrativa, a suspensão da imunidade ou isenção, prolatada pelo Ato Declaratório Executivo DRF/BHE, nº 126, de 2006, tendo em vista a ação judicial proposta pelo contribuinte contra os efeitos desse ato.

2) acatar a preliminar de nulidade, para cancelar a revisão de ofício do lançamento original feita através do "comunicado de cancelamento de auto de infração", documento de fls. 134; e dos Autos de Infração de fls.135/153.

3) revalidar o lançamento original consubstanciado pelos Autos de Infração de fls. 09/23.

4) manter, integralmente, as exigências do IRPJ e da CSLL, constituídas, respectivamente, nos Auto de Infração de fls. 09/11 e 17/20.

Intimada da decisão, em 12/04/2011 (AR fl. 285), a entidade apresentou o Recurso Voluntário de fls. 288 a 300.

Alega, novamente, que o Ato Declaratório teria apenas suspenso a imunidade do IRPJ da entidade, mas não a isenção do IRPJ e da CSLL e que, para isso, seria necessária a adoção dos mesmos procedimentos que culminaram na suspensão de sua imunidade. Afirma que consta do seu Estatuto que a Fundação é uma instituição de caráter educativo, cultural e assistencial sem fins lucrativos e que o fato de ter afirmado jamais ter suscitado qualquer imunidade calcada em assistência social, não lhe retiraria o caráter cultural e científico, conferido pela sua própria finalidade educacional, conforme definições constantes da Lei 9.394/06, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Nesse sentido a decisão recorrida seria contraditória, já que para afastar a imunidade a Fundação não seria uma instituição de educação, mas, ao mesmo tempo, para afastar a isenção seria uma instituição de educação.

Argúi cerceamento do direito de defesa pois teria impetrado mandado de segurança apenas contra a suspensão da imunidade e não contra a suspensão da isenção já que disso não teria tratado o Ato Declaratório. Assim, qualquer suspensão de isenção deveria ser objeto de ato declaratório levado ao competente contencioso.

Protesta pela compensação da integralidade dos prejuízos apurados nos anos-calendário 2000 e 2001 e não apenas nos períodos considerados pela auditoria fiscal, de 2002 e 2003. Pugna, ao final, pelo acolhimento do recurso.

Fez sustentação oral em plenário o advogado representante da recorrente, Dr. Maurilo Braga Rios, OAB-MG 77.838.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria de Lourdes Ramirez, Relatora.

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Preliminarmente

Deixo de tomar conhecimento de qualquer argüição de defesa contra os termos do Ato Declaratório Executivo n° 126/2006, da DRF em Belo Horizonte, de suspensão do benefício de imunidade e isenção de contribuições sociais, pois contra tal ato não foi sequer instaurado o litígio. A recorrente deixou de impugnar o ato declaratório no prazo legal e impetrou, na esfera judicial, mandado de segurança contra os termos do Ato Declaratório Executivo, o que caracteriza abandono da discussão na esfera administrativa. Por tais razões, nesta esfera administrativa de julgamento ele se tornou definitivo e não pode mais ser questionado.

Afasto a alegação de cerceamento do direito de defesa. A 2ª. Turma da DRJ em Belo Horizonte consignou textualmente que o Ato Declaratório Executivo teria tido força suficiente para suspender qualquer benefício fiscal, seja de imunidade, seja de isenção.

Mérito.

No mérito a recorrente aduz que a suspensão, pelo ato declaratório executivo, única e exclusivamente do benefício da imunidade ao IRPJ, automaticamente teria o direito de usufruir do benefício da isenção do IRPJ e da CSLL, independentemente de qualquer intervenção, tendo em conta a sua condição de entidade de educação, dadas as suas próprias características e a dos serviços que presta, mesmo que impedida de usufruir do benefício da imunidade e, ainda, por se julgar cumpridora dos requisitos estabelecidos pelo artigo 15 da Lei n° 9.532, de 1997.

Esta é a redação do dispositivo:

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14.

Verifica-se, pois, pela leitura do comando legal acima, que às instituições sem fins lucrativos, de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e associações civis, para usufruir do benefício da isenção do IRPJ e da CSLL, é imposta a observância das mesmas condições e requisitos dirigidos às entidades que usufruem do benefício da imunidade, nos termos do § 3º acima transcrito.

Nesse contexto são literais as disposições do artigo 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º; da Lei nº 9.532, de 1997:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

...

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

...

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Resta, portanto, analisar os fatos à luz dos dispositivos legais acima mencionados. Por pertinente, cumpre reproduzir, abaixo, o quanto restou apurado pela auditoria fiscal, conforme os seguintes trechos extraídos do Termo de Verificação Fiscal:

...

2. De acordo com o seu Estatuto a FUNDAÇÃO UNIMED se declara "uma instituição de caráter educativo, cultural e assistencial, sem fins lucrativos" e em seu art. 2º declara que "tem como finalidade precípua a assistência social, contribuindo para a humanização e socialização da assistência à saúde, no desenvolvimento e apoio de ações cidadãs, segundo os princípios de respeito à pessoa humana e ao meio ambiente, e os fundamentos éticos e sociais envolvidos nas relações de qualquer natureza."

3. Em resposta ao item 1 do Termo de Intimação Fiscal nº 01, declara que as atividades desenvolvidas "são voltadas à empresários, dirigentes, executivos e técnicos na linha de sua finalidade, especialmente a dirigente/funcionários das cooperativas e Federações."

5. Declara, ainda, em resposta ao item 4 do Termo de Intimação Fiscal nº 002 que "identificamos em anexo as atividades efetivamente desenvolvidas pela Fundação UNIMED, bem como a documentação correspondente comprobatória que são de caráter EDUCATIVO, CULTURAL, ASSISTÊNCIA SOCIAL E SOCIAL DE INTERESSE DA COMUNIDADE".

6. Declara em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 003 que não possui os seguintes documentos:

- I- Reconhecimento de utilidade pública no âmbito federal.
- II- Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social.
- III- Certificado de Isenção expedido pelo INSS

Apresentou documentos que demonstram que por indicação da Vereadora Elaine Matozinhos, lhe foi concedido o Título Declaratório de Utilidade Pública Municipal pela Prefeitura de Belo Horizonte com o Decreto nº9.713 de 16/09/1998.

8. Analisando os Demonstrativos Anuais das receitas auferidas no período, apresentados pela fiscalizada, constatamos que as receitas provenientes de serviços prestados de cursos e seminários tem uma participação média de 77,00% da receita anual a partir do ano calendário de 2.000, e a partir do ano calendário de 2.003 os serviços de consultoria (1º ano da atividade) já correspondem a 13,61% da receita total daquele ano.

Na resposta aos Termos de Intimação de nº 2 e 4 e de nº 10, a empresa relacionou os cursos promovidos por ela, apresentado a documentação correspondente. Destes elementos verifica-se que os cursos de pequena duração são eventos que versam sobre o tema saúde, inserido nas áreas mercadológica, comercial, de cooperativismo, administrativa, gerenciamento, empresarial, financeira e planos de saúde, destinados a um público formado por profissionais ligados ao sistema Unimed, como administradores, funcionários, associados ou cooperados.

Os cursos de pós-graduação são coordenados e certificados por empresas contratadas pela Fundação Unimed, tais como FIA-Fundação Instituto de Administração, AMO-Assessoria e Consultoria Médica Ocupacional, Sociedade Brasileira de Biosofia e

Universidade Gama Filho. Os participantes desses cursos, em sua maioria, são médicos cooperados e membros da administração das diversas Unimed.

No quadro exposto, pode-se afirmar que a receita de prestação de serviços na realização de cursos e seminários, preponderante no faturamento da FUNDAÇÃO UNIMED, decorre dos valores recebidos dos participantes dos cursos e eventos que são dirigidos principalmente às pessoas ligadas ao sistema empresarial UNIMED, como dirigentes, administradores, funcionários, cooperados e associados das cooperativas e federações.

9. Constatamos assim, que as atividades ditas de educação desenvolvidas pela Fundação UNIMED se destinam a um público alvo que não se caracteriza como necessitado, visto que, a maior parte de sua renda vem diretamente da prestação de serviço de educação a uma clientela que paga por estes serviços valores que estão fora do alcance de qualquer pessoa que possa ser considerada como necessitada.

O que se verifica do exame da documentação apresentada, é que os cursos de especialização e pós-graduação promovidos pela Fundação Unimed, de fato são realizados por outras instituições contratadas por ela, estas sim, vinculadas à educação. A fundação não possui um quadro próprio de professores ou profissionais da área de educação. Os serviços são executados exclusivamente por pessoal contratado para este fim, seja professores, técnicos ou empresas.

10. No aspecto da exigência do desenvolvimento de atividade complementar à atividade do estado, temos bem definidas no art. 208 da Constituição Federal de 1988, quais são as obrigações do Estado no campo da educação. As mesmas foram também listadas no art. 10 da Instrução Normativa SRF 113/98, limitando-se ao ensino pré-escolar, fundamental, médio e superior. Temos que, 80% da receita auferida pela Fundação UNIMED, refere-se à prestação de serviços de cursos de especialização e pós-graduação e seminários, não se enquadrando, pois, nas exigências legais.

11. O fato da FUNDAÇÃO UNIMED celebrar contratos com pessoas físicas e jurídicas diversas para a execução da atividade de educação, demonstra claramente que ela é uma empresa prestadora de serviços. Ela apenas promove os cursos ditos de pós-graduação, que são coordenados e ministrados por terceiros. Ela não está constituída formalmente como uma instituição de educação e não possui os competentes qualificação e registro junto ao Ministério da Educação.

12. Na resposta referente ao item 4 do Termo de Intimação nº 10, a entidade apresentou documentos que correspondem às faturas dos serviços de consultoria por ela prestados no ano de 2003 e os respectivos Contratos de Prestação de Serviços. A consultoria nada mais é do que uma prestação de serviços às empresas de serviços que necessitam de orientação e dispõem de recursos para pagá-los.

13. Para identificar as atividades de cunho social e assistencial desenvolvidas pela Fundação Unimed, foram apresentados por ela folders sobre eventos realizados junto à comunidade, tais como: programas de responsabilidade social nas cooperativas do sistema Unimed (Projeto Fórum de Responsabilidade Social); criação de cartilhas educativas sobre a prevenção de doenças, implantação de programas de qualidade total nas cooperativas e, apoio na publicação da "Cartilha de Primeiros Socorros nas Empresas"; divulgação de informações, experiências e

conceitos de responsabilidade social dentro e fora do sistema Unimed; engajamento da Fundação em programas do governo federal, como "Fome Zero" e "Quero Ler"; realização anual de campanhas para arrecadar doativos, entre vestuários, alimentos e brinquedos para públicos mais necessitados; promotora, junto com outras empresas, de oficinas educativas e medição de pressão arterial realizadas em praças de Belo Horizonte.

Tais atividades, ainda que possuidoras de grande mérito, não são por si só, consideradas de assistência social. Para tanto, as atividades sociais e assistenciais a serem desenvolvidas teriam que beneficiar pessoas efetivamente carentes e suprir as suas necessidades básicas, o que em absoluto não é o efeito produzido pelas atividades praticadas pela FUNDAÇÃO UNIMED.

14. Na resposta ao item 3 do Termo de Intimação Fiscal nº 01 a fiscalizada apresenta a estrutura do seu quadro de dirigentes, com as respectivas funções exercidas e remunerações. Especifica que esta estrutura é composta do Conselho de Curadores e Órgão Executivo, sendo que é atribuída remuneração mensal aos membros deste último.

Com a análise do Estatuto e da documentação apresentada, constata-se que cabe ao Conselho de Curadores apenas aprovar o plano de ação, os relatórios de gestão e as contas de cada exercício, que lhe são anualmente submetidas pelo presidente do Órgão Executivo. Os únicos documentos que trazem assinaturas dos membros desse Conselho são as atas das assembleias realizadas periodicamente.

Cabe aos membros do Órgão Executivo, dentro destes, segmentos, que são "Presidência", "Administrativo Financeiro", "Expansão", "Educação Corporativa" e "Desenvolvimento e Responsabilidade Social", o planejamento e aprovação das ações a serem executadas, a administração de recursos humanos internos, a contratação de serviços especializados, aprovação de normas administrativas, gestão financeira, movimentar contas bancárias, entre outras relacionadas à administração da Fundação. O Regimento Interno da Fundação Unimed mostra que a execução prática das ações administrativas está sob responsabilidade de um "superintendente" que se reporta direta e individualmente a cada um dos membros do Órgão Executivo, segundo as atividades afetas a cada uma das suas áreas de atuação e, coletivamente ao Órgão Executivo na pessoa do presidente executivo.

Ao presidente executivo ainda é conferido o poder de "constituir procurador com poderes para movimentar conta corrente bancária....", segundo o art. 50 do Regimento Interno da Fundação.

Os documentos analisados levam a concluir que a direção da Fundação Unimed cabe, de fato, aos membros do Órgão Executivo.

Também ficou comprovado que os membros deste Órgão receberam remuneração mensal por seu trabalho, diretamente ou por intermédio de pessoas jurídicas constituídas por eles. Os contratos assinados entre tais pessoas jurídicas e a Fundação Unimed, tiveram por objeto a prestação de serviços, com o preço a ser pago em um valor fixo mensal. Os pagamentos assim contratados estão contabilizados e comprovados pela fiscalizada, no entanto, nem ela, nem cada uma das pessoas jurídicas contratadas e assim remuneradas, apresentaram documentos que comprovassem a efetiva prestação dos serviços.

Este fato leva à comprovação de que os valores pagos às referidas pessoas jurídicas, das quais os membros do órgão Executivo são os sócios responsáveis, nada mais representa do que a

remuneração mensal paga a estes membros, pessoas físicas, pelas suas funções de direção da Fundação Unimed.

É condição indispensável legal e indispensável para uma pessoa jurídica usufruir os benefícios da isenção do IRPJ e CSLL, a observância da regra disposta na letra "a", §2º do art. 12 da Lei nº 9.532/97: "não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados".

A remuneração dos membros do Órgão Executivo da Fundação Unimed por serviços prestados, inclusive em nome de pessoas jurídicas de que são sócios, caracteriza o desvio de finalidade da entidade, que se fosse considerada como instituição imune, não poderia beneficiar seus dirigentes, ou seja, "a pessoa física que exerça função ou cargo de direção da pessoa jurídica, com competência para adquirir direitos e assumir obrigações em nome desta, interna ou externamente, ainda que em conjunto com outra pessoa, nos atos em que a instituição seja parte" (IN 113/98), devendo buscar o fim de secundar o serviço público, não em interesse próprio, mas no da coletividade.

Da legislação pertinente, constata-se que não é permitido que os dirigentes das entidades imunes delas recebam qualquer forma de remuneração, mesmo que devida ao exercício de outra atividade profissional não relacionada com a função ou cargo de direção (IN SRF 113/1998).

15. Pela análise da legislação pertinente e dos fatos descritos concluímos que:

1. os serviços de educação são prestados aos funcionários de empresas que compõem o sistema Unimed, e a Fundação Unimed é remunerada para prestá-los, ou seja, somente têm acesso aos serviços de cursos, palestras, pós-graduação, seminários e especializações mediante pagamento, uma minoria privilegiada, capaz de suportar tais encargos, o que é completamente incompatível com os objetivos da imunidade constitucional do art. 150 da Constituição Federal/88 e o determinado no caput do art. 12 da Lei nº 9.532/97, porque faltam a estas atividades, o caráter da universalidade e a característica de serem complementares às atividades de Estado, que são próprios a uma instituição de educação;

2. as ações sociais praticadas pela Fundação não tem como característica atender a pessoas efetivamente carentes e o suprimento de necessidades básicas das pessoas beneficiadas, como dispõe o art. 10 da Lei no 8.742/93. A Fundação nem mesmo possui o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), que representa o entendimento exarado por órgão do governo federal de que uma entidade é de assistência social nos termos legais pertinentes;

3. a remuneração dos serviços a ela prestados por membros do Órgão Executivo, que de fato ocupam postos de direção na Fundação Unimed caracteriza o desvio de finalidade da entidade, que para enquadrar-se como instituição imune, com base no disposto no inciso I do art. 14 do CTN e na alínea "a" do §2º do art. 12 da Lei nº 9.532/97, não poderia beneficiar seus dirigentes/instituidores, devendo sim, buscar o fim de secundar o serviço público, não no interesse dos fundadores, mas no da coletividade;

4. a partir do ano calendário de 2003 a Fundação UNIMED passou a exercer atividades de prestação de serviços de consultoria (13% da receita anual), o que

afasta as benesses fiscais concedidas às entidades sem fins lucrativos e coloca este estabelecimento no mundo competitivo das empresas em geral.

5. não obstante possua roupagem de fundação com objetivos educacionais e assistenciais, a Fundação UNIMED é, em verdade, empresa do ramo de prestação de serviços de treinamento de mão de obra e consultoria gerencial direcionados às demais empresas que compõem o complexo empresarial UNIMED, não se caracterizando como uma verdadeira "instituição" com o direito líquido e certo ao gozo da imunidade prevista pelo art. 150, inc. VI, alínea "c" da Constituição Federal de 1988.

O fato de uma instituição se dedicar à contratar com terceiros o ministério de cursos técnicos ou de pós-graduação a seus funcionários e colaboradores não implica, necessariamente, na concessão do benefício da isenção. Nem todas as instituições de ensino são isentas. Para isso é necessário que a entidade comprove, perante os órgãos governamentais, seu caráter filantrópico.

À propósito, analisando os documentos angariados pela auditoria fiscal e acostados aos volumes denominados Anexo I, II e III, verifica-se, em especial, aqueles apresentados pela pessoa jurídica, em atendimento às diversas intimações, denominados de “transparências” produzidas a partir do programa PowerPoint, utilizados nos cursos e seminários oferecidos ao seu corpo de administradores, funcionários, associados e cooperados. Dessas telas constam algumas que muito bem retratam as diretrizes e objetivos da instituição, dentre as quais pode-se destacar:

Anexo I -Fls. 127/128

Importância da Universidade Empresarial

Constatação de que as empresas devem fazer muito mais do que proporcionar treinamento específico aos funcionários, se quiserem ter sistemas inteligentes e obter vantagens competitivas.

Precisam assegurar que o ensino esteja vinculado aos seus objetivos.

- Cursos de treinamento
- Cursos de Graduação
- Cursos de Pós-graduação
- Cursos de Aperfeiçoamento e Especialização

A necessidade premente que o Sistema tem de atualizar-se eletronicamente para garantir os resultados obtidos em 30 anos

- Economia de controle;
- Racionalização administrativa — operacional;
- Economia de utilização (demanda);
- Benefícios para um maior número de pessoas como resultado final desejado;
- e-bussiness - todas as singulares comprando em economia de escala através da internet.

Anexo I - Fl. 131

PROPÓSITO

Na era do conhecimento e da informação, não podemos prescindir desses elementos essenciais em benefício da saúde.

De posse desses conhecimentos adquirimos o poder de identificar oportunidades, de combater ameaças, de tomar as decisões mais acertadas, enfim —

DE PODER CONQUISTAR MERCADO

Nesse contexto cumpre esclarecer o significado e a extensão do termo *filantropia*. Stephen Kanitz, profissional reconhecidamente especializado e atuante na área do terceiro setor, em artigo publicado na revista VEJA (www.veja.com.br), explicou o significado da *filantropia* e a sua prática:

“A origem etimológica da palavra *filantropia* significa ‘amizade pela humanidade’. O conceito original, desenvolvido no início do século passado, parte do princípio de que a ação social nasce, fundamentalmente, da decisão individual de um possuidor de bens ou recursos financeiros, que acredita que esses recursos doados a uma entidade ou a uma causa podem fazer a diferença na vida de uma pessoa. Outra abordagem para a *filantropia* é quando ela atua como um segmento da sociedade civil que busca construir um sistema alternativo da situação de exclusão do ser humano. Essa abordagem utiliza o recurso privado para o benefício público, buscando transformar a sociedade, a partir de programas e projetos criativos, testes e modelos que tornam serviços e bens mais acessíveis, construção de relações entre diferentes setores e grupos sociais, geração de capital humano e social, influência em políticas públicas. Seu compromisso é com a mudança da sociedade, com a alteração do *status quo*. Os hospitais filantrópicos e as Santas Casas de Misericórdia são reconhecidos como entidades beneficentes a partir da emissão do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (anteriormente denominado Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos), concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS). É o reconhecimento do Poder Público Federal de que a Instituição é Entidade Beneficente de Assistência Social (anteriormente conhecida como “*filantrópica*”), sem fins lucrativos e presta atendimento ao público alvo da assistência social.” (destaques acrescidos).

Os fatos falam por si. A Fundação Unimed é uma empresa prestadora de serviços. Presta serviços de consultoria a empresas do próprio grupo Unimed. Oferece aos médicos cooperados e membros da administração das diversas Unimed cursos de pós-graduação que contrata com entidades de ensino superior. Organiza cursos e seminários para seus administradores, funcionários, associados e cooperados, voltados para o segmento mercadológico comercial, de cooperativismo, administrativo, gerencial, empresarial, financeiro e planos de saúde. Não se vislumbra qualquer caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico nos serviços prestados pela pessoa jurídica.

Ainda que se possa considerar que a entidade tenha caráter filantrópico por manter alguns poucos projetos em programas do governo federal, como "Fome Zero", "Quero Ler"; ou por realizar algumas campanhas para arrecadar doativos, como vestuários, alimentos e brinquedos para públicos mais necessitados - que, a propósito, também são mantidos por diversas outras pessoas jurídicas que nem por isso, se beneficiam de qualquer isenção ou imunidade - é fato que todos os requisitos legais impostos para que uma entidade usufrua do benefício da imunidade também devem ser observados para o gozo do benefício da isenção.

Nesse aspecto já restou comprovado, nos presentes autos, que os membros do Órgão Executivo da entidade receberam remuneração mensal por seu trabalho, diretamente ou por intermédio de pessoas jurídicas por eles constituídas, desrespeitando, assim, um dos primordiais requisitos para fruição de ambos os benefícios, de imunidade e isenção: não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 12, § 2º, "a")

Neste ponto, tomo a liberdade de me apropriar da motivação muito bem fundamentada do "Despacho de Suspensão de Imunidade/Isenção" de fls. 62 a 80:

De plano, devemos contextualizar o caso em relação ao conceito de instituição de educação sem fins lucrativos, uma vez que a toda evidência não há qualquer hipótese de consideração da Fundação, ora impugnante, enquadrar-se no conceito de entidade de assistência social sem fins lucrativos, até porque ela própria refuta esta possibilidade em suas declarações.

...

Na verdade, a Fundação promove cursos de breve duração e seminários, que demonstram o real escopo de sua atividade pedagógica, o treinamento e especialização de associados, cooperados, administradores e funcionários do sistema cooperativo de trabalho médico a que se vincula.

Afirma, em suas razões de contestação à notificação, praticar a educação no módulo superior, pelos cursos de pós-graduação, nas áreas de saúde e atividade médica, que por si só já seriam suficientes a demonstrar a condição de instituição de ensino superior. Todavia, o que se verificou dos documentos e informações prestadas é que, na verdade, estes cursos de pós-graduação foram contratados, senão todos, pelos menos em grande parte, com instituições diversas, estas sim, com estrutura de entidades educacionais. Induvidoso, porém, que não se faz presente, mesmo fosse admitida esta prestação de serviço, o caráter de universalidade do ensino que afirma promover.

Evidentemente, expõe em sua defesa a tese de que a interpretação da imunidade deva ser ampla, não cabendo qualquer restrição, todavia, embora a interpretação de imunidade deva ser extensiva, ela deve ser integrada e consoante ao arcabouço constitucional, observando princípios e regras, sob pena de permitir o implemento de desigualdades.

Certo é que não se pôde demonstrar efetivamente ser uma instituição de educação, na concepção plena do termo, ficando evidenciado mais o caráter de uma prestação de consultoria, através de cursos ministrados no sentido de padronizar os procedimentos entre as muitas entidades formadoras do complexo de atividades de cooperativa de trabalho-médico a que se junte.

Ainda em relação à imunidade dos impostos, restou evidenciado o descumprimento de requisito consignado no inciso I, do art. 14 do CTN, e no § 2º, alínea a, do art. 12 da Lei nº 9.532/97, com regulamentação também da IN/SRF O 113/98, art. 4º, isto porque, demonstrado a sociedade, que houve remuneração por parte da Fundação a seus dirigentes, componentes do Órgão Executivo. Pela redação expressa na mencionada Instrução Normativa, entende-se como dirigente *"a pessoa que exerça função ou cargo de direção da pessoa jurídica, com competência para adquirir direitos e assumir obrigações em nome desta, interna ou externamente, ainda que em conjunto com outra pessoa, nos atos em que a instituição seja parte."*

Os membros do Órgão Executivo não eram meros gerentes ou chefes de setores internos da organização, eram dirigentes responsáveis pela administração em geral da entidade, ao ponto de terem poderes estatutários para outorgar procuração a

terceiros, até para a prática de atos quanto à movimentação financeira de recursos da Fundação. O fato de serem escolhidos ou de poderem, em última instância, sofrer destituição de seus mandatos, por deliberação do Conselho de Curadores, não lhes retira a condição de dirigentes, de representantes da Fundação.

Assim, para efeito de fruição da imunidade, não poderiam ser remunerados por suas funções, e o foram, e mais, talvez, na consecução de verdadeiro planejamento tributário, ainda perceberam várias dessas remunerações, por intermédio de pessoas jurídicas prestadoras de serviços das quais eram sócios, ao que tudo indica, para evitar a tributação mais gravosa da pessoa física.

Evidente a comprovação de que houve remuneração a seus dirigentes, e o conseqüente descumprimento do requisito legal para o gozo da imunidade, caracterizando desvio de finalidade, dos objetivos da Fundação.

Também se configura desvio de finalidade, *in casu*, a ocorrência de pagamentos feitos pela entidade a pessoas jurídica, em cujo quadro societário figuram pessoas com vínculo com a fundação, como parentes de ex-dirigentes/instituidores, sendo que não se comprovou, efetivamente, a necessidade das despesas, tentando-se na verdade, prevalecer argumento de que referidos pagamentos teriam razões históricas e foram mantidos representando, ao final, economia para a instituição. Entretanto, o que estava em discussão é a adequação e a necessidade da despesa incorrida para a atividade da Fundação, uma vez, que envolve pessoa ligada, e pode representar desvio de finalidade. A Notificada não logrou nos documentos esclarecer estes pontos. Correta a indicação da despesa como desnecessária.

Em relação à isenção com base no art. 195, § 7º da CR/88, concernente as contribuições para a seguridade social, despidendo maiores considerações, uma vez que além do que foi apontado como infração aos requisitos que são comuns ao da imunidade dos impostos, a Fundação não possui Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social ou de Entidade de Fins Filantrópicos-CEFF; de - expedição do Conselho Nacional de Assistência Social— CNAS, condição básica, conforme texto já exposto da Lei nº8.212/91, para fruição do benefício da isenção.

Seria absurdo admitir a tese da defesa de que seria necessária a expedição de um novo ato declaratório, desta feita para suspender-lhe o benefício da isenção do IRPJ e da CSLL, ao qual automaticamente estaria submetida, dado o seu caráter filantrópico - que, ao final, demonstrou-se não existir - já que o Ato Declaratório Executivo da DRF em Belo Horizonte teria se limitado a suspender-lhe o benefício da imunidade quando se sabe comprovadamente desrespeitados e inobservados pela entidade durante todo o período objeto da auditoria fiscal, de requisitos impostos para fruição também do benefício da isenção. Admitir reconhecer-lhe o gozo de tal benefício, para depois cassá-lo retroativamente com base nos fatos apurados e demonstrados nos autos, unicamente porque entende a entidade haver mudança na denominação do benefício, de imunidade para isenção, para além de absurdo e caprichoso, é totalmente ilegal. A entidade usufruía da imunidade, não da isenção. E o que nunca existiu, não pode ser suspenso.

Ademais, como visto, o § 3º do artigo 15 da Lei n º 9.532, de 1997, estabelece que às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e **14**. O artigo 14, a seu turno, determina que à suspensão do gozo da isenção se observe o que dispõe o artigo 32. da Lei nº. 9.430, de 1996, que cuida do procedimento administrativo de suspensão dos benefícios de imunidade e de isenção. Tais

disposições foram rigorosamente observadas pela Receita Federal, que promoveu todo o procedimento previsto no artigo 32 da Lei n° 9.430, de 1996.

Pelo exposto a entidade não faz jus ao benefício da imunidade nem ao benefício da isenção do IRPJ da CSLL e demais contribuições.

Improcedente, também, o pleito para que sejam compensados, no resultado tributável do IRPJ e da CSLL, os “déficits” apurados em períodos anteriores, de 2000 e 2001. Não há qualquer previsão legal que ampare o pleito e, como visto a própria auditoria fiscal, inadvertidamente, tratou de compensar a integralidade dos “prejuízos” apurados pela entidade, nos períodos de 2002 e 2003, não havendo nada mais a ser compensado.

Oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora