



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

Processo n° 14098.720015/2012-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-003.500 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de abril de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente IUNI EDUCACIONAL S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/11/2011

ISENÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECOLHIMENTO GRADATIVO DA QUOTA PATRONAL.

Para fruição do benefício fiscal de que trata o art. 13 da Lei n. 11.096/2005, é necessário ser: i) entidade beneficente mantenedora de instituição de ensino superior; ii) adotar as regras de seleção de bolsistas estabelecidas no programa Prouni; iii) estar em gozo da isenção da contribuição para a seguridade social, a partir da publicação da Lei n. 11.096/2005; e iv) optar pela alteração de sua natureza jurídica para sociedade de fins econômicos. Uma vez deferido o pedido de isenção apresentado pela Recorrente e retroagindo os seus efeitos à data do protocolo do pedido, restam atendidos todos os requisitos para o recolhimento gradativo da contribuição previdenciária, de que trata o artigo 13 da referida Lei. A Lei n. 11.096/2005 não exige que a entidade esteja no gozo da isenção na data da sua publicação (14/01/2005), mas apenas que esteja no gozo da isenção quando da alteração da sua natureza jurídica para aproveitamento do recolhimento gradual das contribuições previdenciárias.

APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. GLOSA DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA.

Não há que se falar em cobrança de crédito tributário decorrente de glosa de compensação quando o procedimento de compensação adotado em GFIP é um mero mecanismo encontrado pelo contribuinte para efetuar o recolhimento gradual da contribuição previdenciária devida, nos moldes do art. 13 da Lei n. 11.096/2005, justificável diante da inexistência de campo próprio no sistema GFIP. Inexiste o crédito tributário compensado pela Recorrente.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, no mérito, dar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira e Kleber Ferreira de Araújo, que negavam provimento ao recurso. Apresentará declaração de voto a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

Elias Sampaio Freire - Presidente.

Carolina Wanderley Landim – Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Carolina Wanderley Landim, Igor Araújo Soares e Kleber Ferreira de Araújo.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, cadastrado sob o **DEBCAD nº 51.016.897-3**, através do qual o fisco promoveu a glosa das compensações de contribuições previdenciárias patronais, efetuadas indevidamente no período de 01/2009 a 11/2011.

Nos termos do Relatório Fiscal (fls. 24/27), a Recorrente, pretensamente beneficiária da isenção das contribuições previdenciárias patronais, utilizando-se das prerrogativas estabelecidas no art. 13 da Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005 (PROUNI), passou a pagar a quota patronal para a previdência social, no período de 01/2009 a 11/2011, correspondente a 20% (vinte por cento) do valor devido, gradual e acumuladamente, via compensação declarada nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social- GFIP.

Ocorre, entretanto, que, nos termos do citado dispositivo, o benefício ali previsto foi concedido às pessoas jurídicas de direito privado, mantenedoras de instituição de ensino superior, sem fins lucrativos, que estivessem no gozo da isenção da contribuição para a seguridade social de que trata o §7º do art. 195 da Constituição Federal.

Esclarece o Fiscal Autuante que a Recorrente nunca esteve isenta do recolhimento das contribuições previdenciárias patronais (jamais obteve o denominado Ato Declaratório de Isenção), possuindo, apenas, mera expectativa desse direito (o que a vincula às normas previdenciárias aplicáveis às empresas em geral). A autoridade fiscal relata os motivos pelos quais entendeu que a Recorrente não era beneficiária da isenção:

Em 01/04/2005, a entidade apresentou pedido de expedição de Ato Declaratório de Reconhecimento de Isenção, com fulcro no disposto no §7º do art. 195 da Constituição Federal de 1988 e art. 55 da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991;

Em 02 de março de 2006 o Pedido de Isenção foi analisado e indeferido, cuja decisão foi comunicada através do Ofício SAARP nº 07/2006. O indeferimento ocorreu em razão da existência de débitos de contribuições previdenciárias, vencidos e não pagos. No entanto, em razão de constar do processo INSS nº 35087.000265/05-40, equivocadamente, os referidos débitos não foram arrolados no mencionado Ofício;

Em 06/04/2006 (data de postagem nos correios), a pessoa jurídica recorreu ao Conselho de Recursos da Previdência Social- CRPS, alegando que cumpriu os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, e ainda que o Ofício da Secretaria da Receita Previdenciária- SRP foi omissivo ao não relacionar os débitos que ocasionaram o indeferimento do pedido;

Em sua decisão, desta feita, competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais- CARF, este órgão anulou o Ato da Delegacia da Receita Previdenciária de Cuiabá, em função do cerceamento de direito de defesa, uma vez que no Ofício SAARP nº 07/2006, não foram elencados os créditos tributários que deram causa ao indeferimento;

Em decorrência da anulação da decisão anterior, em abril de 2010, a agora denominada Delegacia da Receita Federal do Brasil em Cuiabá-MT, reanalisou o pedido de isenção,

emitindo o Despacho Decisório nº 0419, de 16/04/2010, onde, com base nas informações prestadas pela Fiscalização, das quais as mais relevantes destaca-se a seguir, indeferiu novamente:

Remuneração dos diretores- infringência ao art. 55, IV da Lei 8.212/91- a remuneração paga aos dirigentes foi decorrência direta de sua atividade de direção e não do exercício de atividade profissional regulamentada, tanto que os diretores Marcelo Calvo Galino e Wladimir Lovato Fragão nunca residiram no município sede da entidade, Cuiabá-MT, tornando dificultoso o exercício de qualquer atividade profissional nas dependências da entidade;

Distribuição disfarçada de lucros- infringência ao art. 55, V da Lei 8.212/91 e art. 14, I da Lei 5.172/66 (CTN)- identificados indícios contundentes de distribuição disfarçada dos lucros/faturamento da instituição, através da utilização de uma empresa de propriedade dos dirigentes da UNIC/IUNI (Terceirize Administradora de Serviços Ltda, CNPJ: 02.487.241/0001-32);

Hipoteca em garantia- infringência do art. 55, V da Lei 8.212/91 e art. 14, II da Lei 5.172/66 (CTN)- foram oferecidos bens da UNIC/IUNI como garantia de empréstimos obtidos junto a instituições financeiras pela UNIME- União Metropolitana de Educação e Cultura S/C Ltda, CNPJ: 02.959.800/0001-60;

Falta de elementos probatórios da atividade assistencial- infringência ao art. 55, III da Lei 8.212/91- o aperfeiçoamento profissional educativo dos sócios, a qualificação do corpo docente, a assistência educativa prestada aos professores (cursos, seminários, palestras, etc.), os planos de saúde ou assistência médica a funcionários e as bolsas de estudos concedidas aos filhos de funcionários, tem nítido caráter trabalhista, alguns de natureza salarial, outros relacionados com a política de aperfeiçoamento profissional da entidade, portanto, longe de se amoldarem ao conceito de aplicação em gratuidade para fins beneficentes;

Débitos previdenciários existentes à época do requerimento de isenção- R\$ 46.807.784,91 (quarenta e seis milhões, oitocentos e sete mil, setecentos e oitenta e quatro reais e noventa e um centavos)- infringência ao §6º do art. 55 da Lei 8.212/91- ressalta-se, por oportuno, que atualmente os débitos previdenciários da Autuada totalizam R\$ 95.269.672,70 (noventa e cinco milhões, duzentos e sessenta e nove mil, seiscentos e setenta e dois reais e setenta centavos).

Em 08/06/2010, a empresa impetrou recurso ao CARF contra a decisão objeto do mencionado Despacho Decisório, o qual, em obediência aos tramites e modificações de competência regulamentadas pelo Decreto nº 7.237/10, foi remetido ao Ministério da Educação, onde encontra-se aguardando julgamento.

A autoridade lançadora complementa que a situação de entidades com mera expectativa de direito foi expressamente positivada no parágrafo único do art. 44 do Decreto nº 7.237 de 20 de julho de 2010, *in verbis*: “art. 44 (...) Parágrafo único. Verificado o direito à isenção, certificar-se-á o direito à restituição do valor recolhido desde o protocolo do pedido de isenção até a data de publicação da Lei nº 12.101, de 2009”.

Finalizou o relatório fiscal aduzindo que a própria IUNI EDUCACIONAL S.A assumiu não se enquadrar como entidade beneficente de assistência social, tanto que firmou o Termo de Adesão Universidade para Todos- PROUNI, instituído pela Lei nº 11.096, de 13/01/2005, informando a categoria administrativa das Instituições de Ensino Superior- IES

por ela mantidas, como sendo “sem fins lucrativos não-beneficentes”, o que acarretaria, no entender da fiscalização, nas seguintes consequências à entidade:

1. Não faz jus à isenção pleiteada, ficando evidente que o recurso apresentado contra o Despacho Decisório nº 0419, de 16/04/2010, tem caráter eminentemente protelatório;
2. Não pode transformar sua natureza jurídica em sociedade de fins econômicos, na forma facultada pelo art. 7º da Lei nº 9.131, de 24 de novembro de 1995, faculdade permitida apenas às entidades no gozo da isenção da contribuição para a seguridade social em 14/01/2005 (data da publicação da Lei 11.096/2005);
3. Não pode utilizar a gradação do pagamento da quota patronal para a previdência social, disposta no art. 13 da Lei nº 11.096 de 13/01/2005.

A autoridade fiscal acrescenta ainda que as informações prestadas pela Recorrente, a seguir relatadas, confirmariam o antagonismo dos procedimentos por ela adotados:

1. Todas as GFIP foram elaboradas com o código FPAS 574, utilizado pelos Estabelecimentos de Ensino em geral não beneficiários da isenção da cota patronal previdenciária, sendo que o código atribuído às isentas, inclusive as que optaram, a partir de 14 de janeiro de 2005, por transformar sua natureza jurídica em sociedade de fins econômicos, é o FPAS 639, com o preenchimento do campo “percentual de isenção”. Ficaria evidente, então, que tal atitude tinha por objetivo justificar, perante o Ministério da Educação, a adesão ao PROUNI na categoria de “sem fins lucrativos não-beneficentes”.
2. Em razão da utilização do FPAS 574, a fim de justificar, desta feita, perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil, ser beneficiária da gradação do pagamento da cota patronal previdenciária, recorreu indevidamente ao instituto da “compensação”, sendo que a compensação é o procedimento facultativo pelo qual o sujeito passivo se ressarce de crédito decorrente de valores indevidamente recolhidos. Ora, as compensações não foram efetuadas em decorrência de valores recolhidos indevidamente, mas de simples declarações em GFIP para adequação artificial de normas regulamentares.

Diante disto, procede à glosa das compensações efetuadas, juntando aos autos (fls. 4-18) o Discriminativo do Débito *Lev. GC – Glosa Compensação Indevida*, indicando os valores glosados, que são objeto de cobrança neste processo.

Em 13/04/2012, o Recorrente tomou ciência da Ação Fiscal e, em seguida, apresentou impugnação (fls. 50/89), alegando, em síntese, que:

- Promoveu a transformação de sua natureza jurídica, sendo considerada como sociedade empresária a partir de 4 de abril de 2008, e, por força do que prescreve o art. 13 da Lei nº 11.096/05, as pessoas jurídicas: (i) beneficentes mantenedoras de instituição de ensino superior; (ii) que concedessem bolsas de estudos a alunos nos termos no PROUNI; (iii) estivessem no gozo de isenção relativamente às contribuições previdenciárias; e (iv) que optassem pela transformação de sua natureza jurídica para sociedade empresária com finalidade de lucro, teriam o direito de pagar a quota patronal para a previdência social nos seguintes termos: “pagamento gradativo, na razão de 20% (vinte por cento) do valor devido a cada ano, cumulativamente, até atingir o valor integral das contribuições devidas, no

prazo de 5 (cinco) anos, a partir do primeiro dia do mês de realização da assembléia que autorizar a transformação da natureza jurídica;

- Justamente por atender aos critérios estabelecidos em lei, a partir de abril de 2008, vem efetuando o recolhimento gradativo da quota patronal das contribuições previdenciárias, mediante compensação;
- O lançamento fiscal é nulo, vez que a autoridade fiscalizadora baseou as autuações na errônea premissa de que a impugnante nunca foi entidade beneficente, apesar de possuir, até 2008, Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEAS);
- É necessária a suspensão do presente feito até o julgamento do pedido de Ato Declaratório de Isenção;
- É necessário o julgamento em conjunto com os PAF n°s 14098.720014/2012-68, 14098.720015/2012-11, 14098.720018/2012-46 e 14098.720019/2012-91, em virtude de tais autuações terem sido feitas em conjunto;
- Foram cumpridos os requisitos para recolhimento gradual das contribuições previdenciárias nos termos prescritos pelo art. 13 da Lei n° 11.095/05;
- Até 04 de abril de 2008, possuía natureza jurídica de entidade beneficente;
- As declarações realizadas no termo de adesão ao PROUNI são irrelevantes, pois existiam outros documentos reconhecendo que a recorrente era entidade beneficente;
- O código FPAS indicado nas declarações também é irrelevante para fins de determinação da sua natureza jurídica;
- Aderiu ao PROUNI, cumprindo com regularidade as obrigações instituídas pelo programa;
- Fazia jus à imunidade/isenção relativa às contribuições previdenciárias;
- Até o final de 2008, de acordo com a IN MPS/SRP n° 11/2006, que regulamentava o manual GFIP 8.2, as entidades sujeitas ao recolhimento gradual da cota patronal não podiam optar pela indicação do percentual de isenção a que se refere a fiscalização, pois o programa para elaboração de GFIP oferecia apenas duas opções: (i) enquadrar-se no código FPAS 629 e continuar desfrutando da isenção integralmente (o que ia de encontro à legislação); ou (ii) enquadrar-se em outro código e não desfrutar de isenção alguma, o que igualmente ia de encontro com o disposto no art. 13 da Lei n° 11.096/05. Sendo assim, a única opção que dispunha para observar os termos prescritos pelo artigo 13 da Lei n° 11.096/05 para recolhimento da cota patronal era: (i) enquadrar-se em outro código FPAS (no caso, o de n° 574), (ii) declarar que devia 100% da cota patronal; e (iii) paralelamente, compensar o valor que a lei lhe autorizava a deixar de recolher no período.
- Com a edição da IN RFB n° 880/2008, foi introduzido no ordenamento o Manual GFIP 8.4, o qual passou a prever forma específica de recolhimento gradual da cota patronal para as entidades enquadradas no art. 13 da Lei 11.096/05. O regulamento determina que o recolhimento gradual deve ter início em janeiro/2005, encerrando-se em janeiro de 2009. Ocorre que a Lei 11.096/05 adotou critério temporal diverso para o recolhimento gradual, estabelecendo que deverá se iniciar no mês em que for realizada a assembléia geral que determinar a alteração da natureza jurídica da entidade beneficente que, no caso em tela, **ocorreu em abril de 2008. Sendo assim, não poderia a impugnante ter iniciado o**

recolhimento gradual 2 anos antes da alteração de sua natureza jurídica, não restando outra alternativa senão efetuar o recolhimento gradual das contribuições previdenciárias mediante o instituto da compensação.

Instada a se manifestar sobre o tema, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (MS) julgou improcedente a impugnação nos termos do acórdão abaixo ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/11/2011

ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Somente são “isentas” das contribuições de que tratam os art. 22 e 23 da Lei nº 8.212/91, as entidades beneficentes de assistência social que cumpram, cumulativamente, os requisitos previstos no art. 55 da Lei nº 8.212/91.

REQUISITOS. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.

Os requisitos para o gozo da “isenção” prevista no § 7º, do art. 195, da Constituição Federal, estão previstos no art. 55 da Lei nº 8.212/91. Inaplicabilidade do art. 14 do CTN.

ISENÇÃO. ATO DECLARATÓRIO.

A isenção das contribuições sociais previstas no art. 55 da Lei nº 8.212/91 pressupõe ato administrativo declaratório do direito à isenção, que se processa mediante requerimento administrativo.

BENEFÍCIO FISCAL. ENQUADRAMENTO

O cumprimento de todos os requisitos estabelecidos na norma legal é condição obrigatória à fruição do benefício fiscal.

APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO. COMPENSAÇÃO.

A utilização da compensação para fins de redução da contribuição a recolher deve se restringir às situações e formas previstas na legislação tributária.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Devidamente intimada em 26/03/2013 (AR fls.294), a Recorrente apresentou recurso voluntário de fls. 296/322 em 24/04/2013, rebatendo a decisão proferida pela DRJ com base nos argumentos já trazidos na impugnação ao lançamento.

À fl. 336 foi proferido despacho determinando a distribuição do referido processo para acompanhar o processo administrativo de nº 12045.00370/2007-94, conforme solicitado por essa relatoria no Despacho nº 2401-072 de 22/10/2013.

É o relatório.

Voto

Conselheira Carolina Wanderley Landim, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Conforme acima aduzido, objetiva a fiscalização, em breve síntese, a cobrança das contribuições previdenciárias patronais que deixaram de ser recolhidas pela Recorrente, em virtude da utilização indevida de procedimento de compensação.

O procedimento de compensação adotado pela Recorrente, no entender da fiscalização, teria sido um mecanismo indevido de aproveitamento do benefício de pagamento gradual das contribuições previdenciárias estabelecido no art. 13 da Lei nº 11.096 de 13 de janeiro de 2005, sendo que a Recorrente não fazia jus a tal benefício, pois, em 14.01.2005 (data da publicação da Lei n. 11.096/2005), não se revestia da condição de entidade beneficente de assistência social.

Inicialmente, faz-se necessária a leitura do art. 13 da Lei nº 11.096/2005, para identificação dos requisitos necessários ao pagamento gradual das contribuições previdenciárias patronais, à razão de 20% do valor devido a cada ano, por 5 anos. Vejamos:

Art. 13. As pessoas jurídicas de direito privado, mantenedoras de instituições de ensino superior, sem fins lucrativos, que adotarem as regras de seleção de estudantes bolsistas a que se refere o art. 11 desta Lei e que estejam no gozo da isenção da contribuição para a seguridade social de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal, que optarem, a partir da data de publicação desta Lei, por transformar sua natureza jurídica em sociedade de fins econômicos, na forma facultada pelo art. 7º-A da Lei no 9.131, de 24 de novembro de 1995, passarão a pagar a quota patronal para a previdência social de forma gradual, durante o prazo de 5 (cinco) anos, na razão de 20% (vinte por cento) do valor devido a cada ano, cumulativamente, até atingir o valor integral das contribuições devidas.

Verifica-se, assim, que é necessário que as pessoas jurídicas beneficiárias sejam (i) mantenedoras de instituições de ensino superior sem fins lucrativos, (ii) que adotem as regras de seleção de estudantes bolsistas estabelecidas no Programa Prouni, (iii) que estejam em gozo da isenção da contribuição para a seguridade social e, (iv) que tenham transformado sua natureza jurídica em sociedade de fins econômicos.

O Fiscal Autuante alega que a Recorrente nunca fez jus à isenção das contribuições previdenciárias patronais, em virtude de ter sido indeferido o seu pedido de isenção, ainda que pendente de decisão final. Acrescenta que a Recorrente não poderia transformar a sua natureza jurídica para sociedade empresária para o fim de fruição do benefício previsto no dispositivo acima transcrito, pois não era beneficiária da isenção em 14/01/2005, data da publicação da Lei n. 11.196/2005.

Aduziu a fiscalização que a Recorrente assumiu não se enquadrar como entidade beneficente de assistência social, vez que ao firmar o Termo de Adesão ao PROUNI,

informou a categoria administrativa das Instituições de Ensino Superior por ela mantidas como sendo “sem fins lucrativos não beneficentes”, o que acarretaria na impossibilidade de utilizar a gradação no pagamento da quota patronal prevista no art. 13 da Lei 11.096/05.

Em primeiro lugar, não procede o argumento de que a Recorrente teria assumido não se enquadrar como entidade beneficente de assistência social por força da declaração do Código FPAS equivocado, já que se trata de mera obrigação acessória que não tem o condão de tornar determinada entidade como isenta ou não. A análise da condição de isenta deve ser feita com base nos requisitos legais, não com base na indicação do código FPAS adequado.

Quanto a esse aspecto, a autoridade fiscal pontua que a Recorrente não possuía a condição de isenta, em virtude do indeferimento do seu pedido, e que não poderia alterar a sua natureza jurídica para se aproveitar do recolhimento gradual previsto no já transcrito artigo 13, por não se revestir da condição de isenta em 14/01/2005, data da publicação da Lei n. 11.196/2005.

Contrariamente ao que sugere a autoridade fiscal (fls. 26), a Lei n. 11.096/2005 não elegeu, com requisito à adesão ao PROUNI, que as pessoas jurídicas de direito privado mantenedoras de instituição de ensino superior estivessem em gozo do benefício de isenção da contribuição para a seguridade social **na data da publicação da lei** – 14 de janeiro de 2005.

A Lei n. 11.096/2005, em seu art. 13, concedeu às pessoas jurídicas de direito privado mantenedoras de instituição de ensino superior, no gozo do benefício de que trata o §º do art. 195, da CF/1988, o direito de, a qualquer tempo, **a partir da publicação daquela lei**, alterar sua natureza jurídica e passar a pagar a quota patronal para a previdência social de forma gradual.

Para que se concluísse que o direito ali previsto só estava assegurado às pessoas jurídicas que, em 14 de janeiro de 2005, estivessem no gozo da imunidade de que trata o § 7º, do art. 195, da CF/1988, a redação do art. 13 da Lei n. 11.095/2005 deveria ser expressa nesse sentido, indicando que a condição de isenta deveria ser aferida na data da publicação da lei, o que não é o caso.

Tanto é assim que a faculdade em debate já estava prevista no art. 12 da Medida Provisória nº 213, publicada em 27 de setembro de 2004:

***Art. 12.** As pessoas jurídicas de direito privado, mantenedoras de instituições de ensino superior, sem fins lucrativos, que estejam no gozo da isenção da contribuição para a seguridade social de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal, que optarem, a partir da data de publicação desta Medida Provisória, por transformar sua natureza jurídica em sociedade de fins econômicos, na forma facultada pelo art. 7º-A da Lei nº 9.131, de 1995, passarão a pagar a quota patronal para a previdência social de forma gradual, durante o prazo de cinco anos, na razão de vinte por cento do valor devido a cada ano, cumulativamente, até atingir o valor integral das contribuições devidas*

Assim, partindo-se da interpretação dada ao dispositivo pela Fiscalização, para que pudesse aderir ao PROUNI, a entidade deveria estar no gozo do benefício de isenção de que trata o § 7º do art. 195 da CF/1988 em 27/09/2004 – data de publicação da MP 213/2004 ou em 14/01/2005 – data de publicação da Lei n. 11.096/2005?

Certamente não foi a intenção do executivo ou do legislador condicionar a fruição do incentivo às entidades que estivessem na condição de isenta na data da publicação da MP ou da lei. A MP 213/2004 e, posteriormente, a Lei n. 11.096/2005 asseguraram, às instituições no gozo da isenção das contribuições previdenciárias, o direito de, a qualquer tempo a partir da criação do Programa Universidade para Todos – PROUNI, aderir ao citado Programa, passando a pagar a quota patronal para a previdência social de forma gradual, no prazo de cinco anos.

Cumpre-nos, portanto, verificar se, à época do requerimento do incentivo de que trata o art. 13, da Lei n. 11.096/2005, a Requerente fazia jus à isenção da contribuição patronal de que trata o §7º, do art. 195, da Constituição Federal.

A Constituição Federal de 1988 estabelece no seu art. 195, §7º a possibilidade de as entidades beneficentes de assistência social gozarem da imunidade das contribuições previdenciárias, desde que atendidos os requisitos estabelecidos em lei.

Entendendo fazer jus ao benefício aqui tratado, a Recorrente apresentou, em 01/04/2005, pedido de reconhecimento da sua isenção, formalizando o processo administrativo nº 12045.000370/2007-94.

À época, os requisitos para reconhecimento da imunidade/isenção estavam assim previstos no art. 55, da Lei n. 8.212/1991:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;

III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais

apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

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

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar.

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento.

§ 6º A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição.

Em 02 de março de 2006, o Pedido de Isenção foi analisado através do OFÍCIO SAARP Nº 07/2006, tendo a Delegacia da SRP em Cuiabá decidido pelo indeferimento do pedido em razão da existência de dívidas impeditivas da concessão do Ato Declaratório de Isenção.

Em 06/04/2006, a Recorrente interpôs Recurso Administrativo junto ao Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS), alegando que o ato que indeferira o seu direito à isenção estava eivado de nulidade, cerceando o seu direito de defesa e afrontando o princípio da legalidade, que determina a motivação dos atos administrativos, tendo em vista que não foram indicados os débitos que impediram a expedição do Ato Declaratório de Isenção. Ademais, alegou que instruiu seu pedido com certidão de regularidade fiscal válida por três meses e reiterou o atendimento aos requisitos necessário ao gozo do incentivo.

Após a transferência da competência para julgamento do citado recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, em **03.03.2009**, foi proferido o Acórdão nº 2301-00.005– 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária que anulou o Ato da Delegacia da Receita Previdenciária de Cuiabá, em função do cerceamento de direito de defesa do Recorrente, uma vez que no OFÍCIO SAARP Nº 07/2006 não foram elencados os créditos tributários que deram causa ao indeferimento do ato de isenção pleiteado.

Anulada a decisão anterior, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Cuiabá (MT) reanalisou a situação da entidade e, inovando os fundamentos proferidos na decisão anterior, concluiu que a ora Recorrente não faria jus à isenção em razão dos seguintes motivos:

- Foi identificada a existência de ação fiscal realizada pela Secretaria da Receita Previdenciária no ano de 2005 (data do pedido), que resultou em: lançamentos de Débitos Confessados — LDC; Representação Fiscal para Fins Penais encaminhada ao Ministério Público Federal, fls. 194 a 213; Representação Administrativa à Secretaria Nacional de Justiça do Ministério da Justiça, fls. 216 a 236, e; Representação Administrativa ao Conselho Nacional de Assistência Social — CNAS, fls. 237 a 257.
- Aos diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores está vedada a percepção de remuneração pelo exercício de sua função de direção. Ocorre que, de acordo com a Ata da AGE realizada em 06/09/1999 (fls. 264), todos os membros da diretoria (mandato 1999/2004) pertencem à família do Presidente/Reitor;
- A remuneração paga aos dirigentes que pertencem à família do Presidente da entidade, Sr. Altamiro Belo Galindo, é sempre duas vezes maior do que aquelas pagas aos demais diretores. Resta claro, portanto, que a remuneração paga aos dirigentes é decorrência direta de sua atividade de direção e de sua vinculação à família do presidente, e não do exercício de atividade profissional regulamentada;
- Os diretores Marcelo Calvo Galindo e Wladimir Lovato Fragão nunca residiram no município sede da entidade, Cuiabá-MT, conforme consulta de alteração de endereço no sistema CPF, tornando dificultoso o exercício de atividade profissional nas dependências da Universidade;
- Há indícios contundentes de distribuição disfarçada dos lucros/faturamento da instituição através de uma empresa terceirizada de propriedade dos dirigentes da UNIC / IUNI, posto que foram emitidas notas fiscais ns. 390 a 395 (fls. 288 a 304), em formulário antigo, em desacordo com a legislação do município de Cuiabá-MT. Essas notas são inidôneas em razão da falta de contabilização pela TERCEIRIZE, pela ausência de informação dessas receitas à Prefeitura e ainda pela ausência de recolhimento do ISSQN pela citada empresa. Ademais, no quadro societário da TERCEIRIZE, até 01/2005, constavam os seguintes sócios: Abraão Antônio Sebe; Rodrigo Calvo Galindo; Marcelo Calvo Galindo; Mário César Fernandes e Wladimir Lovato Fragão, todos do quadro da UNIC/IUNI e familiares do presidente. Segundo informações constantes das Notas Fiscais citadas acima, o endereço da TERCEIRIZE é o mesmo da UNIC/IUNI.
- Foram oferecidos bens da UNIC / IUNI como garantia de empréstimos obtidos junto a instituições financeiras pela UNIME — UNIÃO METROPOLITANA DE EDUCAÇÃO E CULTURA S/C LTDA, empresa com fins lucrativos sediada no município de Lauro de Freitas / BA. Ocorre que o artigo 29, inciso II, da Lei nº 12.101/2009, dispõe que um dos requisitos para fazer jus à isenção é a *aplicação de suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais*.
- A grande maioria dos alunos bolsistas são filhos de empregados da UNIC / IUNI ou o próprio bolsista é empregado. Ocorre que, eventuais bolsas, totais ou parciais, concedidas a funcionários não podem ser consideradas aplicação em gratuidade. Ademais, a totalidade dos alunos é pertencente a famílias cuja renda per capita é muito superior a 1/4 do salário mínimo; lembrando que em 2001, segundo MP nº 2.194-5, de 26 de julho de 2001, o salário mínimo vigente era de R\$ 180,00 (cento e oitenta reais). No processo de concessão do CEBAS, o CNAS considerou como aplicação em gratuidade despesas que não se enquadram nos objetivos estatutários da entidade, quais sejam: assistências jurídicas gratuitas e assistência a saúde. Sendo assim, a referida entidade não cumpriu com o requisito que exige a aplicação anual de pelo menos 20% em gratuidade;

- A Constituição Federal de 1998, em seu art. 195, §3º, veda a concessão de benefícios ou incentivos fiscais a pessoas jurídicas que estejam em débito com a seguridade social. Assevera que, em 01/04/2005, data do pedido de isenção, existiam duas parcelas do PAES — Parcelamento Especial, Lei nº 10.684/2003, vencidas e não pagas (fl. 525).

Primeiramente, entendo que não poderia a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Cuiabá (MT), ao reanalisar o pedido de isenção, fundamentar o indeferimento do pleito em novos argumentos não aventados quando da análise inicial do pedido formulado pela Recorrente.

Ora, se ao analisar inicialmente o pleito de concessão de Ato Declaratório de Isenção, a DRF de Cuiabá apontou como impeditivo apenas a existência de débitos – que não logrou identificar, não poderia, posteriormente, inovar os fundamentos da decisão para trazer tantos outros fundamentos para indeferir o ato em questão.

Ao proferir a decisão que indeferiu o pleito da Recorrente, em 2006, deveria o órgão fazendário ter analisado o cumprimento de todos os requisitos previstos no artigo 55 da Lei n. 8.212/1991, para então concluir pelo seu indeferimento. Se, ao proferir a sua decisão, não foram apontados outros motivos para o indeferimento do pleito, que não a existência de débitos fiscais, é porque a autoridade fiscal, à época, concordou, mesmo que tacitamente, com o cumprimento pela Recorrente dos incisos I a V do artigo 55 da Lei n. 8.212/1991.

Não se pode perder de vista que o próprio artigo 55 previa, em seu parágrafo primeiro, prazo de trinta dias para que o INSS se manifestasse sobre o pedido de reconhecimento de isenção/imunidade. Tal prazo já foi extrapolado pela autoridade fiscal à época, causando prejuízos à Recorrente. Não se pode permitir que, além de extrapolar o prazo para decisão, o INSS pudesse à época efetuar a sua avaliação em etapas, indeferindo a cada provocação o pedido do contribuinte por um motivo diferente.

Entendo que, no caso, precluiu o direito de a autoridade competente indeferir o pedido de reconhecimento da isenção por motivo diverso da alegada existência de débitos fiscais, sob pena de desrespeitar o prazo célere de tramitação de pleitos dessa natureza e, com isso, prejudicar o direito à imunidade constitucional.

Até porque, na época em que apresentado o pedido de reconhecimento da isenção, a existência de débitos fiscais no momento em que formulado o pedido não era um motivo impeditivo do gozo da isenção definitivo, já que, nesses casos, poderia a entidade regularizar a sua situação fiscal e passar a gozar da isenção após regularizada a pendência que lhe havia sido indicada. É o que se observa do parágrafo 3º do artigo 308 da IN INSS DC 100/2003, vigente na época da apresentação do pedido:

Art. 308. Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata o artigo 307 deverá ser requerida ao INSS.

(...)

§3º. A existência de débito em nome da entidade requerente constitui impedimento ao deferimento do pedido, até que seja regularizada a situação da entidade requerente, no prazo de trinta dias, hipótese em que a decisão concessória da isenção produzirá efeitos a partir do primeiro dia do mês em que for comprovada a regularização da situação. (grifos adotados)

Pelo que se verifica do dispositivo acima, diante da existência de débitos, poderia o contribuinte regularizar a sua situação fiscal e, logo após, ver produzidos os efeitos da decisão concessória da isenção.

Daí se conclui que a autoridade que apreciava o pedido de isenção não podia analisar em parte o pleito, especialmente se o motivo do indeferimento é a existência de débitos – situação em que deveria ser concedida a isenção condicionada à regularização em trinta dias das pendências apontadas.

No caso em apreço, a decisão proferida através do Ofício SAARP n. 07/2006, além de não indicar os débitos impeditivos ao deferimento do pedido de isenção, na época em que apresentados, também não oportunizou à Recorrente a sua regularização, o que, se tivesse sido feito, teria evitado os prejuízos que advieram da demora na solução da lide envolvendo o direito à isenção da Recorrente.

Diante desse contexto, entendo que a nova decisão proferida pela RFB de Cuiabá, em decorrência da anulação do Ofício SAARP n. 07/2006, não pode inovar nos seus fundamentos, mas apenas sanar o seu vício, através da indicação dos débitos que seriam impeditivos, à época, do deferimento do pedido de reconhecimento de isenção.

Nesse tocante, a DRF de Cuiabá aduziu que, em 01/04/2005, data do pedido de isenção, existiam duas parcelas do PAES em aberto em nome da Recorrente.

Em seu Recurso Voluntário apresentado naqueles autos, a Recorrente alega que não pode prosperar o indeferimento da isenção por conta de supostas parcelas do PAES vencidas e não pagas, primeiro porque os débitos parcelados estavam com a exigibilidade suspensa e porque o pedido foi instruído com certidão negativa de débitos válida por noventa dias.

A Recorrente instruiu o seu pedido de isenção com Certidão Positiva de Débito com efeitos de negativa emitida em 03/03/2005, com validade até 01/06/2005, demonstrando sua regularidade fiscal no momento do protocolo do pedido de isenção.

Tal certidão é o documento emitido pela Receita Federal para atestar a regularidade fiscal do sujeito passivo, pelo que não pode ser desconsiderado por este órgão.

Sobre o tema, vale transcrever trecho de voto proferido pela Relatora Carmem Ferreira Saraiva, Conselheira desse Ilustríssimo Conselho de Recursos Fiscais:

Assim, com vistas ao gozo do benefício fiscal, a condição de comprovação da quitação de tributos considera-se implementada com a apresentação das respectivas certidões negativas ou positivas com efeitos de negativas durante o andamento do processo administrativo fiscal correspondente. Ademais, o CPC determina que não dependem de prova os fatos notórios, afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária, admitidos, no processo, como incontroversos e em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade. Neste sentido, tem cabimento aceitar as certidões negativa e positiva com efeito de negativa, a cuja informação a própria Administração Pública deu publicidade em sítios institucionais.

(Processo nº 13807.007490/2002-10, Acórdão nº 1801-001.317, 1ª Turma Especial da primeira seção de julgamento. Sessão de 05 de março de 2013).

Além disto, ainda que não se considerasse a Certidão apresentada como documento hábil à comprovação da regularidade fiscal da Recorrente, não se pode dizer que a existência de duas parcelas do PAES em aberto configura a existência de débitos fiscais hábeis a impedir a concessão do benefício em análise.

Isso porque, como se sabe, o parcelamento é uma das hipóteses previstas no Código Tributário Nacional que ocasionam a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Vejamos:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

VI – o parcelamento.

Ou seja, os débitos insertos em parcelamento estão com sua exigibilidade suspensa e, como tal, não impedem a emissão de certidão de regularidade fiscal ou concessão de incentivos em favor do contribuinte.

A Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003 – instituidora do PAES, estabelece que o sujeito passivo somente será excluído do parcelamento na hipótese de inadimplência por **três meses consecutivos das parcelas**. Vejamos:

Art. 7º O sujeito passivo será excluído dos parcelamentos a que se refere esta Lei na hipótese de inadimplência, por três meses consecutivos ou seis meses alternados, o que primeiro ocorrer, relativamente a qualquer dos tributos e das contribuições referidos nos arts. 1º e 5º, inclusive os com vencimento após 28 de fevereiro de 2003.

Conforme consta na decisão recorrida, na data do pedido de isenção, a Recorrente estava com duas parcelas em aberto do PAES, de modo que não tinha sido excluída do referido parcelamento e, portanto, os débitos continuavam amparados pela hipótese suspensiva da exigibilidade de que trata o art. 151, VI, do CTN.

Dessa mesma forma, também já se posicionou o ilustre conselheiro desta Turma, Kléber Ferreira de Araújo, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2004 a 30/11/2004

ENTIDADE BENEFICENTE. EXISTÊNCIA DE DÉBITOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. IMPEDIMENTO PARA GOZO DA ISENÇÃO.

Não são impeditivos para gozo de isenção os débitos do sujeito passivo para com a Seguridade Social que estejam com a exigibilidade suspensa.

Recurso Voluntário Provido.

(Processo nº 10640.004852/2008-50, Acórdão Nº 2401-003.090, 4º Câmara, 1º Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento do CARF. Sessão de 16 de julho de 2013.

Face ao exposto, entendo que a existência de duas parcelas em aberto do PAES no momento do protocolo do pedido não inviabiliza o reconhecimento do benefício, visto que a regularidade fiscal foi comprovada por certidão negativa válida, bem como pelo fato de que os débitos estavam insertos no parcelamento, estando contemplados pela hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário de que trata o art. 151, VI, do CTN, sendo que o Recorrente não estava incurso em hipótese de exclusão do citado parcelamento.

Vale ressaltar que consta no processo apenso, de n. 12045.000370/2007-94, extrato emitido em 24/05/2006 (fls. 270), que aponta que as duas parcelas em atraso, vencidas em 20/02/2005 e 20/03/2005, foram recolhidas em 22/08/2005. Ou seja, na época em que o pedido foi analisado, em 2006, essa pendência que existia na data do pedido já havia sido sanada.

Por fim, é importante pontuar que não cabe a esta relatora perquirir se o contribuinte manteve-se em situação de regularidade fiscal após a data do protocolo do pedido de isenção, sendo certo que os débitos relativos ao período abarcado pela isenção, cobrados por força do indeferimento do pedido de expedição de ato declaratório de isenção, não devem ser considerados como infração à legislação que regula a isenção.

Entendo que caberia à autoridade fiscal lançadora do crédito tributário, a teor do artigo 32 da Lei n. 12.101/2009, apontar eventuais descumprimentos aos requisitos do artigo 55 da Lei n. 8.212/1991 que surgissem após 01/04/2005, já que a discussão acerca do direito à isenção ainda não havia se encerrado. Não tendo sido apontados descumprimentos das condições para a manutenção da isenção surgidos após o protocolo do pedido de reconhecimento da isenção, não cabe ao órgão julgador fazer esse tipo de investigação.

Embora os motivos acima já sejam suficientes para reconhecer que a Recorrente fazia jus à isenção, na data em que protocolado o seu pedido, vale pontuar que os demais fundamentos aventados no Despacho Decisório de n. 419/2010 também não merecem prosperar. Vejamos.

DA REMUNERAÇÃO E DOMICÍLIO DOS DIRETORES:

Em sua decisão, a DRF de Cuiabá aduziu que, de acordo com a Ata da AGE realizada em 06/09/1999 (fls. 264), todos os membros da diretoria (mandato 1999/2004) pertencem à família do Presidente/Reitor, percebendo remuneração sempre duas vezes maior do que aquelas pagas aos demais diretores.

Dessa forma, concluiu que a remuneração paga aos dirigentes é decorrência direta de sua atividade de direção e de sua vinculação à família do presidente, e não do exercício de atividade profissional regulamentada.

Complementou ainda que os diretores Marcelo Calvo Galindo e Wladimir Lovato Fragão nunca residiram no município sede da entidade, Cuiabá-MT, tornando dificultoso o exercício de atividade profissional nas dependências da Universidade.

Nos termos do inciso IV do art. 55 da Lei n. 8.212/1991, a entidade fará jus à isenção ali prevista se, dentre o preenchimento de outros requisitos, os seus diretores não perceberem remuneração e não usufruírem de vantagem ou benefício, a qualquer título:

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

Cumprido ressaltar que a legislação à época não vedava que os diretores da entidade beneficiária da isenção fossem parentes entre si, ou parentes do Reitor, não cabendo ao órgão julgador indeferir o benefício por este motivo. Ressalte-se que, atualmente, a Lei n. 12.101/2009, com as alterações promovidas pela Lei n. 12.868/2013, até mesmo permite a remuneração dos dirigentes estatutários, dentro de certos limites, dentre os quais está a condição de parentesco com sócios, diretores, instituidores e afins. À época, contudo, não existia vedação à relação de parentesco entre os diretores da entidade.

Diante desse contexto, não cabendo ao julgador inovar, criando novos requisitos não expressamente previstos na legislação.

Também descabe ao órgão julgador indeferir o pedido de isenção pelo fato de a remuneração dos diretores que são parentes do Reitor ser superior à dos demais diretores.

Caberia ao órgão julgador indeferir a isenção pelo fato de os diretores serem remunerados **por sua função de diretor**. É esta a dicção da Lei e é este, aliás, o entendimento emanado da própria decisão recorrida, como se verifica do trecho abaixo transcrito (fls. 532 do processo):

Portanto, aos diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores está vedada a percepção de remuneração pelo exercício da sua função de direção, ressalvada a possibilidade de remuneração por outros serviços profissionais.

No caso específico, a decisão que indeferiu o benefício aduz que o fato de os diretores que são parentes do Reitor perceberem uma remuneração pelos serviços profissionais superior à percebida pelos demais diretores leva à conclusão de que a remuneração paga aos dirigentes é decorrência direta de sua atividade de direção e de sua vinculação à família do presidente, e não do exercício de atividade profissional.

Entretanto, para que pudesse concluir que a Recorrente descumpria o requisito estabelecido no inciso IV do art. 55, da Lei nº 8.212/1991, deveria a autoridade fiscal ter comprovado que os diretores não exercem atividade que deva ser remunerada, como alegado pela Recorrente em seu recurso, no qual defende que os diretores não percebem vantagem em função da atividade de direção, mas são remunerados pelos serviços prestados na entidade mantida, para os quais são devidamente qualificados.

O fato de alguns diretores perceberem remuneração superior à percebida pelos demais, por si só, já é um indício de que o pagamento não decorre do cargo de direção, e sim, do desempenho de outras atividades profissionais. Deveria o Fisco ter verificado se o exercício de tal atividade é efetivo e se há diferenças entre essas atividades, ou entre a qualificação dos profissionais, para, na inexistência de diferenças, poder atribuir a remuneração recebida à maior como decorrente da atividade de direção.

Por fim, em relação à alegação de que dois diretores jamais residiram no município sede da entidade, impossibilitando o exercício de qualquer atividade, embora tal fato não esteja previsto na Lei como impeditivo à concessão da isenção, entendo que a informação de domicílio prestada no Cadastro de Pessoas Físicas do Ministério da Fazenda não impede que o indivíduo tenha mais de uma moradia fixa, ou mesmo que exerça as suas atividades profissionais em local diverso do ali indicado, o que não é incomum no ramo da educação.

Entendo, portanto, que a autoridade fiscal não logrou êxito em comprovar, pelos meros indícios apontados, que a entidade remunerava os seus dirigentes, ou que estes auferiam vantagens indevidas, com infração ao inciso IV do artigo 55 da Lei n. 8.212/1991.

DA DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS:

Em seguida, a DRF de Cuiabá alega que a Recorrente contratou, no ano de 2003, a empresa Terceirize Administradora de Serviços Ltda., que emitiu as notas fiscais 390 a 395 em formulário antigo, em desacordo com a legislação do município de Cuiabá.

Ainda nos termos da decisão, as receitas não foram informadas à Prefeitura e não fora recolhido o ISSQN correspondente.

Conclui que, em razão de a Terceirize ter como sócios familiares do presidente e diretores da Recorrente, há indícios contundentes de distribuição disfarçada de lucros.

Entendo que o fato de a Terceirize haver emitido notas fiscais com formulário antigo, não ter contabilizado suas receitas ou recolhido o ISSQN, em nada macula a Recorrente, que é pessoa jurídica distinta da Terceirize e que apenas contratou os serviços desta.

Para que se concluísse pela existência de indícios de distribuição disfarçada de lucros, a fiscalização teria que comprovar que os preços praticados com a Terceirize foram superiores e incompatíveis com aqueles praticados no mercado, ou que os serviços não foram efetivamente prestados.

A autoridade fiscal, contudo, não trilhou esse caminho, preferindo se ater a indícios de irregularidade fiscal da empresa terceirizada para daí concluir pela distribuição disfarçada de lucros.

Concluo, portanto, pela insubsistência deste argumento para justificar a negativa na emissão do Ato Declaratório de Isenção.

DA HIPOTECA EM GARANTIA:

Nos termos da decisão proferida pela DRF de Cuiabá, de acordo com o art. 3º, IV, do Decreto n. 2.536/1998, faz jus ao CEAS a entidade que demonstre aplicar suas rendas, seus recursos e eventual resultado operacional integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais.

Diante de tal comando legal, o citado órgão fazendário entendeu que o fato de a Recorrente ter oferecido bens imóveis de sua propriedade em garantia de empréstimo formalizado pela UNIME – União Metropolitana de Educação e Cultura S/C Ltda. - empresa

com fins lucrativos cujos sócios são membros da diretoria da UNIC -, obstaría a concessão do CEBAS em favor da Recorrente e, conseqüentemente, o reconhecimento da isenção pleiteada.

Em primeiro lugar, importante salientar que cumpre à Delegacia da Receita Federal analisar a presença dos requisitos previstos no art. 55, da Lei n. 8.212/1991, para concessão da isenção, cabendo **ao CNAS** a verificação da presença dos requisitos necessários à emissão do CEAS.

Nos termos do inciso V, do art. 55, da Lei n. 8.212/1991, a entidade fará jus a isenção se aplicar integralmente eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais:

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

Ou seja, a entidade deve aplicar eventual resultado operacional, assim entendido como a receita bruta da sua operação, líquida das despesas correspondentes, na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos institucionais.

A Lei não veda, portanto, que o ativo da entidade seja gravado em empréstimo, mesmo que em favor de terceiro.

Vale salientar que o fato de gravar um ativo em hipoteca não retira recursos da Recorrente que deveriam ser utilizados no desenvolvimento de seus objetivos institucionais, como seria o caso de se aplicar o resultado operacional para outros fins.

O fato de ter gravado seus bens em hipoteca não impediu que a Recorrente utilizasse estes bens na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, ou aplicasse seus recursos visando estes fins.

Mesmo analisando a dicção do art. 3º, IV, do Decreto n. 2.536/1998 – que regulamenta a concessão do CEAS pelo CNAS, o fato de gravar um bem imóvel em hipoteca não estaria em confronto com tal dispositivo, que determina a aplicação, pela entidade, das suas rendas, seus recursos e eventual resultado operacional integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais.

Ademais, como faz prova a Recorrente, o empréstimo foi liquidado e a hipoteca liberada.

O oferecimento de bem da Recorrente em hipoteca de empréstimo já liquidado, portanto, não inviabiliza o reconhecimento da isenção.

DA FALTA DE ELEMENTOS PROBATÓRIOS DA ATIVIDADE ASSISTENCIAL:

Nos termos da decisão denegatória da isenção, para obtenção do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social- CEBAS a instituição deve atender, dentre outros requisitos, o disposto no inciso VI do art. 3º do Decreto nº 2.536/1998, que estabelece a

necessidade de aplicação anual, em gratuidade, de pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços.

Prossegue afirmando que, para fins de atingimento do percentual de 20% de aplicação em gratuidade, as bolsas de estudo que a instituição oferece deveriam ser distribuídas às pessoas carentes, sendo que a grande maioria dos alunos bolsistas são filhos de empregados da UNIC / IUNI ou o próprio bolsista é empregado, logo tais bolsas não podem ser consideradas para fins de verificação do cumprimento do requisito em análise, nos termos do Parecer da Consultoria Jurídica do MPS n. 2.414/2001.

Alega, ademais, que no processo de concessão do CEBAS, o CNAS considerou como aplicação em gratuidade despesas que não se enquadram nos objetivos estatutários da entidade e que esta não cumpriu com o requisito que exige a aplicação anual de pelo menos 20% em gratuidade.

Nos termos da decisão proferida pela DRF de Cuiabá, para que possa ser considerada aplicação em gratuidade, deve-se observar as diretrizes do art. 203 da Constituição Federal, segundo o qual a assistência social deve ser prestada a quem dela necessitar; ou seja, a pessoas carentes.

Assevera que a definição de carência está na lei Orgânica da Seguridade Social - Lei n. 8.742/1993, no §3º do seu art. 20 e art. 22:

Art. 20 – O benefício de prestação continuada é a garantia de 1 (um) salário mínimo mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso com 70 (setenta) anos ou mais e que comprovem não possuir meios de prover a própria manutenção e nem de tê-la provida por sua família.(...)

§3º - Considera-se incapaz de prover a manutenção da pessoa portadora de deficiência ou idosa a família cuja renda mensal per capita seja inferior a ¼ (um quarto) do salário mínimo. (...)

Art. 22 – Entendem-se por benefícios eventuais aqueles que visam ao pagamento de auxílio por natalidade ou morte às famílias cuja renda mensal per capita seja inferior a ¼ (um quarto) do salário mínimo.

Partindo destas premissas, a DRF de Cuiabá analisou as Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda apresentadas pelos pais e alunos beneficiados, relativas ao ano base 2001, bem como a DIRF relativa àquele mesmo ano base, apresentada pela IUNI, para concluir que a renda per capita dos beneficiários é superior a ¼ do salário mínimo vigente àquela data.

Com base nas premissas que adota, a autoridade fiscal refaz os cálculos do percentual de gratuidade do ano de 2001, concluindo ser o mesmo de 9%.

Vale notar que o Decreto nº 2.536, de 06 de abril de 1998, estabelece que compete ao CNAS julgar a qualidade de entidade beneficente de assistência social, conforme dispositivo abaixo transcrito:

Art . 7º - Compete ao CNAS julgar a qualidade de entidade beneficente de assistência social, observando as disposições deste Decreto e de legislação específica, bem como cancelar, a qualquer tempo, o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, se verificado o

descumprimento das condições e dos requisitos estabelecidos nos arts. 2º e 3º.

Dessa forma, uma vez reconhecida a Recorrente como entidade beneficente de assistência social, não cabe à Delegacia da Receita Federal de Cuiabá aduzir que no caso em tela não está se atingindo o percentual mínimo de 20% de aplicação em gratuidade, nem tampouco compete a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais apreciar os requisitos para concessão do CEBAS.

Cabe ao órgão fazendário verificar se estão presentes os requisitos do art. 55, da Lei n. 8.212/1991, não tendo tal órgão competência para reformar o entendimento do CNAS que conduziu à concessão do CEBAS.

Eventuais inconformismos com a certificação concedida à Recorrente devem ser objeto de representação administrativa, o que, ressalte-se, foi feito no caso dos autos, conforme se verifica das fls. 443/444, do processo administrativo nº 12045.000370/2007-94. Sem que o órgão competente anule o CEBAS concedido, não pode a Receita Federal lançar com base no suposto descumprimento dos requisitos para a sua concessão.

Diante de todo o exposto, entendo que a Recorrente fazia jus ao benefício da isenção, em 01/04/2005, data do requerimento, não sendo os motivos indicados pela Receita Federal de Cuiabá suficientes para afastar a aplicação da regra imunizante em seu favor.

Sendo assim, conclui-se que em 04/04/2008, data em que a recorrente alterou sua natureza jurídica para sociedade empresária, encontrava-se em pleno gozo da isenção da contribuição para a seguridade social levando-se em consideração o efeito retroativo do Ato Declaratório de Isenção das Contribuições, de modo que fazia jus ao recolhimento da quota patronal para a previdência social de forma gradativa, na razão de 20% do valor devido a cada ano acumuladamente nos períodos de 01/2009 a 11/2011.

Ultrapassado o direito ao benefício, passa-se à análise das compensações efetuadas.

Conforme consta no Relatório Fiscal, a Recorrente utilizou-se indevidamente do instituto da compensação, procedimento facultativo para o sujeito passivo se ressarcir de crédito decorrente de valores indevidamente recolhidos. As compensações efetuadas, no entender da Fiscalização, não decorreram de valores recolhidos indevidamente, *mas de simples declarações em GFIP para adequação artificial às normas regulamentares.*

A recorrente, por sua vez, justifica sua conduta no fato de que, com a edição da IN RFB nº 880/2009, foi introduzido no ordenamento o Manual GFIP 8.4, o qual passou a prever forma específica de recolhimento gradual da cota patronal para as entidades enquadradas no art. 13 da Lei nº 11.096/05.

Nos termos do citado regulamento, o recolhimento gradual deveria necessariamente ter início em janeiro/2005, se encerrando em janeiro/2009. Ocorre que o artigo 13 da Lei 11.096/05 adotou critério temporal diverso para o início do recolhimento, determinando iniciar no primeiro dia do mês em que for realizada a assembleia geral que determinar a alteração da natureza jurídica da entidade beneficente que, no caso em tela, se deu em **abril de 2008**.

Assim, a única possibilidade de que dispunha a Recorrente para observar os termos prescritos pelo art. 13, da Lei n. 11.096/2005, era enquadrar-se no FPAS n. 574, declarar que devia 100% da cota patronal e, paralelamente, compensar o valor que a lei lhe autorizava a deixar de recolher no período.

Assiste razão à Recorrente. Se a GFIP apenas reconhecia o pagamento gradual iniciado em 2005, quando da publicação da Lei n. 11.196, não havia meios procedimentais de iniciar o recolhimento gradual, à alíquota de 20%, a partir do ano de 2008, quando a Recorrente alterou a sua natureza jurídica para beneficiar-se do quanto disposto no seu artigo 13.

Ademais, ainda que a declaração do procedimento compensatório em GFIP tivesse sido inadequada, o fato é que o débito informado à compensação não é devido.

Isto porque o débito informado à compensação, correspondente à parcela da contribuição patronal que excede os 20%, não é devido pela Recorrente, razão pela qual, admitindo-se que a realização da compensação não era o mecanismo adequado, não pode subsistir a cobrança do montante assim compensado, posto que tal débito é indevido.

Ou seja, se por um lado a compensação é indevida porque o crédito não decorre de valor indevidamente recolhido, por outro, o débito também não é devido, não devendo ser recolhido.

Desta forma, ainda que não concorde com o procedimento encontrado pela Recorrente para gozar do benefício fiscal em tela, não pode a Fiscalização promover a cobrança de débito a cujo pagamento a Recorrente estava desobrigada.

Face ao exposto, voto no sentido de CONHECER e DAR PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO, julgando totalmente IMPROCEDENTE o Auto de Infração DEBCAD n° 51.016.897-3.

É como voto.

Carolina Wanderley Landim

Declaração de Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

A presente declaração de voto, tem por objetivo deixar claro meu entendimento acerca da negativa de provimento do recurso. Embora, como sempre, tenha a ilustre relatora muito bem fundamentado seu voto, divirjo quanto a interpretação dada ao art. 13 da lei 11.096/2005, o que por consequência afetou todo o crédito ora lançado.

Conforme descrito no relatório fiscal, o procedimento de compensação adotado pela Recorrente, no entender da fiscalização, teria sido um mecanismo indevido de aproveitamento do benefício de pagamento gradual das contribuições previdenciárias estabelecido no art. 13 da Lei nº 11.096 de 13 de janeiro de 2005, sendo que a Recorrente não fazia jus a tal benefício, pois, em 14.01.2005 (data da publicação da Lei n. 11.096/2005), não se revestia da condição de entidade beneficente de assistência social.

Conforme descrito pela relatora necessária a leitura do art. 13 da Lei nº 11.096/2005, para identificação dos requisitos necessários ao pagamento gradual das contribuições previdenciárias patronais, à razão de 20% do valor devido a cada ano, por 5 anos. Senão vejamos:

Art. 13. As pessoas jurídicas de direito privado, mantenedoras de instituições de ensino superior, sem fins lucrativos, que adotarem as regras de seleção de estudantes bolsistas a que se refere o art. 11 desta Lei e que estejam no gozo da isenção da contribuição para a seguridade social de que trata o § 7o do art. 195 da Constituição Federal, que optarem, a partir da data de publicação desta Lei, por transformar sua natureza jurídica em sociedade de fins econômicos, na forma facultada pelo art. 7o-A da Lei no 9.131, de 24 de novembro de 1995, passarão a pagar a quota patronal para a previdência social de forma gradual, durante o prazo de 5 (cinco) anos, na razão de 20% (vinte por cento) do valor devido a cada ano, cumulativamente, até atingir o valor integral das contribuições devidas.

Ou seja, da análise dos grifos do dispositivo acima transcrito, fica claro que para entidade beneficiar-se da contribuição gradual deverá preencher basicamente dois requisitos: ser entidade beneficente sem fins lucrativos e “estar” em gozo de isenção.

Ora, restou evidenciado no relatório fiscal que a empresa autuada não estava em gozo de isenção até a data da publicação da lei 11.096/2005.

Entendo que o benefício descrito no dispositivo legal, alcança apenas as entidades que na data da publicação da referida lei já eram contempladas com a isenção formalmente. Tal conclusão mostra-se mais adequada, quando analisamos a literalidade do dispositivo e o tempo verbal nele aplicado “e que estejam no gozo da isenção da contribuição para a seguridade de que trata o § 7o do art. 195 da Constituição Federal, que optarem, a partir da data de publicação desta Lei, por transformar sua natureza jurídica em sociedade de

fins econômicos, na forma facultada pelo art. 7o-A da Lei no 9.131, de 24 de novembro de 1995, passarão (...)”.

Aliás essa questão foi bem enfrentada na decisão de primeira instância, razão pela qual a transcrevo, adotando os mesmos fundamentos ali descrito para determinar que não existe qualquer reparo a ser feito na decisão proferida. Transcrevo o trecho pertinente:

Alega a impugnante que faz jus ao recolhimento gradativo da contribuição previdenciária (quota patronal) previsto no artigo 13 da Lei nº 11.096/2005, em razão de ter cumpridos todos os requisitos necessários ao enquadramento.

As condições para fruição do referido benefício estão previstas no próprio artigo 13 suprarreferido, transcrito abaixo:

“Art. 13. As pessoas jurídicas de direito privado, mantenedoras de instituições de ensino superior, sem fins lucrativos, que adotarem as regras de seleção de estudantes bolsistas a que se refere o art. 11 desta lei e que estejam no gozo da isenção da contribuição para a seguridade social de que trata o § 7o do art. 195 da Constituição Federal, que optarem, a partir da data de publicação desta lei, por transformar sua natureza jurídica em sociedade de fins econômicos, na forma facultada pelo art. 7º-A da Lei nº 9.131, de 24 de novembro de 1995, passarão a pagar a quota patronal para a previdência social de forma gradual, durante o prazo de 5 (cinco) anos, na razão de 20% (vinte por cento) do valor devido a cada ano, cumulativamente, até atingir o valor integral das contribuições devidas.” (grifei)

Como poder ser observado, para fruição do benefício fiscal era necessário estarem atendidas as seguintes condições:

- ser entidade beneficente mantenedora de instituição de ensino superior;

- adotar as regras de seleção de bolsistas estabelecidas no Programa Prouni;

- estar em gozo da isenção da contribuição para a seguridade social; e Processo 14098.720014/2012-68 Acórdão n.º 04-29.264 DRJ/CGE Fls. 268 8 - optar pela alteração de sua natureza jurídica para sociedade de fins econômicos.

Os dois primeiros aspectos não foram objeto de análise durante o procedimento fiscal. Quanto aos dois últimos, o documento de fls. 152 atesta que ocorreu a transformação da natureza jurídica da autuada de associação civil sem fins lucrativos para sociedade limitada empresária; já com respeito à questão da isenção da contribuição para a seguridade social, por configurar tema mais complexo, será tratada nos parágrafos seguintes.

A Constituição Federal de 1988 prevê em seu artigo 195, § 7o, a possibilidade das entidades beneficentes de assistência social gozarem da isenção das contribuições previdenciárias - quota patronal - desde que atendidos os requisitos estabelecidos em lei, no caso, em lei ordinária. O art. 149 da CF/88 determina que as

contribuições sociais estão sujeitas à norma prevista no art. 146, inciso III da CF e não ao disposto em seu art. 146, inciso II

Assim, as exigências que devem ser atendidas pelas entidades beneficentes podem ser estabelecidas mediante lei ordinária.

A Lei nº 8.212/91 regulamentou o artigo 195 da Constituição Federal de 1988, disciplinando o comando constitucional inserido no parágrafo 7º desse artigo. Em seu artigo 55 estabeleceu-se os requisitos que deveriam ser atendidos, de forma cumulativa, pelas entidades beneficentes e de assistência social, para estarem autorizadas a deixar de recolher a quota patronal da contribuição previdenciária(...)

[...]De se ver que, para se isentar do recolhimento das contribuições previstas nos arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212/91, a entidade, além de preencher cumulativamente todos os requisitos previstos no art. 55, deveria requerer ao INSS, atualmente à Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº 11.457/2007), o reconhecimento da isenção.

No mesmo sentido, o art. 208 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/99, dispunha:

[...]O Regulamento da Previdência Social em seu art. 208, caput e §§ 1º e 2º detalhou o procedimento para concessão da isenção aqui tratada, prevendo também a possibilidade de indeferimento do pedido. As Instruções Normativas nº 100/2003, em seu art.311, e nº 003/2005, em seu art. 303, detalharam ainda mais pormenorizadamente o procedimento, estabelecendo inclusive a competência funcional para decidir.

Exsurge do parágrafo 1º do art. 55, acima transcrito, que o preenchimento desses requisitos apenas qualificava o contribuinte a solicitar a isenção junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil. Para ser efetivamente usufruída, seria necessário que a entidade a tivesse requerido à Secretaria da Receita Federal do Brasil, que teria 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

Ademais, o simples fato da entidade possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social não lhe dá o direito de usufruir do referido benefício fiscal, eis que esta deve preencher os demais requisitos previstos no artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, os quais seriam analisados após o protocolo do pedido de isenção. Destaque-se que conforme documentos de fls. 163 e 168 o certificado obtido pela autuada teve validade até 21/03/2008.

Assim, a entidade beneficente de assistência social só não estaria obrigada ao recolhimento da contribuição prevista no art. 22 da Lei nº 8.212/91 após o deferimento do pedido de reconhecimento previsto no § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91, e a expedição do Ato Declaratório previsto no § 2º do art. 208 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

Além dos dispositivos legais acima citados, a Instrução Normativa nº 03, de 14 de julho de 2005, também definiu a forma para solicitação do reconhecimento à isenção:

(...)

Não resta dúvida que o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, quanto ao aspecto temporal da gradação do recolhimento da contribuição patronal, tem como fundamento a parte final da redação do parágrafo único do artigo 13 da Lei nº 11.096/2005 (destacado na transcrição), que define o marco inicial para a incidência da contribuição patronal (1º dia do mês de realização da assembléia geral) e estabelece o percentual de isenção a que instituição de ensino fará jus, ou seja, remete para o percentual de isenção correspondente ao do ano em que ocorreu a transformação da natureza jurídica. Resta, portanto, equivocado o entendimento manifestado pela impugnante.

Quanto à alegação de que somente na versão 8.4 do SEFIP foi disponibilizado campo para informação do percentual de isenção da quota patronal, entendo que tal situação, mesmo que verídica, não justifica a adoção pela impugnante do instituto da compensação, em razão dos seguintes aspectos:

- a transformação da natureza jurídica da impugnante ocorreu em 29/04/2008 (data do registro), o que definiria a competência abril de 2008 como o marco inicial para a incidência da contribuição patronal, no entanto, a impugnante, por não dispor do Ato Declaratório de Isenção das Contribuições Previdenciárias, já estava sujeita ao recolhimento de 100% da quota patronal;

Assim, entendo correto o procedimento adotado pelo auditor fiscal na lavratura do presente, razão pela qual encaminhei o voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira