



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**TERCEIRA CÂMARA**

---

<b>Processo nº</b>	10283.005166/2001-36
<b>Recurso nº</b>	146.014 Voluntário
<b>Matéria</b>	PIS
<b>Acórdão nº</b>	103-23.252
<b>Sessão de</b>	07 de novembro de 2007
<b>Recorrente</b>	ESCOLA SUPERIOR DA AMAZÔNIA - ESA
<b>Recorrida</b>	1ª Turma/DRJ - Belém/PA

---

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 1996, 1997

Ementa: ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS. INCIDÊNCIA DO PIS SOBRE FOLHA DE SALÁRIOS.

Até 28/09/1999 não há requisitos a serem cumpridos para que as entidades sem fins lucrativos sejam contribuintes do PIS com base na folha salarial, não se aplicando a elas a tributação do PIS/faturamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ESCOLA SUPERIOR DA AMAZÔNIA - ESA.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência suscitada pelo Conselheiro Relator relativamente aos fatos geradores ocorridos até 31/05/1996 (inclusive), vencidos os Conselheiros Luciano de Oliveira Valença (Presidente), em face do art. 173, I do CTN, e o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, em face do art. 45 da Lei nº 8.212/91. Por unanimidade de votos, no mérito, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA

Presidente

*Leonardo de Andrade Couto*  
LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Relator

FORMALIZADO EM: 10 DEZ 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva, Alexandre Barbosa Jaguaribe, Antonio Carlos Guidoni Filho e Paulo Jacinto do Nascimento. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Márcio Machado Caldeira.



## Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o relatório da decisão recorrida que transcrevo a seguir:

*O contribuinte em epígrafe foi autuado em 29/06/2001, quando se lançou crédito tributário de Contribuição ao Programa de Integração Social – PIS, que, segundo a descrição dos fatos da autuação, teria sido recolhido com insuficiência em diversos meses dos anos-calendário 1996 e 1997, tomando-se por base o valor das mensalidades contabilizadas, de acordo com os demonstrativos fls. 216/217.*

*2.A autuação foi decorrente da suspensão da imunidade tributária a que fazia jus o contribuinte, que é objeto do processo n.º 10283.003449/2001-43, anexado ao presente.*

*3.Intimado por via postal em 29/06/2001 (AR de fls. 221), o contribuinte apresentou impugnação, às fls. 228/254, onde alega as razões adiante sintetizadas.*

*4.Inicialmente, afirma ser sociedade civil sem fins lucrativos e sustenta que não há provas concretas que sustentem as autuações.*

*5.Não foi provado que houve desatendimento do art. 14 do CTN, tendo sido arrancado da impugnante, no processo de suspensão da imunidade, o direito de defender-se com amplitude das imputações formuladas pela fiscalização, desrespeitando o contraditório e incorrendo em cerceamento do direito de defesa.*

*6.O intuito da União em receber o que não lhe pertence fica evidente pela redação do § 8º do art. 32 da Lei n.º 9.430, de 1996: “A impugnação e o recurso apresentados pela entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado”, o que implica para o impugnante a obrigação de pagar valores, mesmo à mingua da decisão final.*

*7.Em seguida, solicita a realização de provas periciais para as quais indica perito e formula os quesitos a seguir, além de pleitear produção de demais provas, inclusive diligências:*

*a impugnante presta serviços relacionados com seus objetivos institucionais?*

*a impugnante distribuiu qualquer parcela de seu patrimônio ou rendas, a título de lucro ou de participação no seu resultado?*

*a impugnante aplicou integralmente no País seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais?*

*a impugnante mantém escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão?*

*tendo em vista os quesitos anteriores, pode-se afirmar que a entidade impugnante, desde sua constituição, e principalmente nos anos-calendário 1995, 1996 e 1997, atendeu os requisitos declinados pela*

✓ a

*legislação tributária necessários ao gozo da imunidade consagrada na alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição?*

*pode-se afirmar haver omissão de receita com base nos depósitos bancários?*

*a autuação relativa aos depósitos bancários está amparada em outros elementos contábeis de prova que confirmem a omissão de receita?*

*a fiscalização analisou individualmente cada depósito bancário?*

*houve, de qualquer forma, duplicidade na quantificação dos depósitos bancários, notadamente em razão do não expurgo de movimentações relativas a simples transferências entre contas da mesma pessoa jurídica?*

*existem, entre os depósitos bancários adotados pela fiscalização, quaisquer valores não pertinentes ao giro da empresa?*

*os depósitos bancários foram contabilizados diretamente em conta do grupo de receitas?*

*os valores relativos aos depósitos bancários foram reconhecidos pela contabilidade da impugnante?*

*os valores relativos aos depósitos bancários foram comparados com o faturamento da impugnante?*

*foi analisada a condição do arquivo físico dos documentos contábeis da impugnante?*

*recibos/notas fiscais e/ou comprovantes de pagamentos não localizados faziam parte de quais grupos de despesas?*

*qual o critério utilizado pela fiscalização para definir se a despesa era ou não necessária à atividade da impugnante?*

*as immobilizações obedeceram o valor mínimo estabelecido pelo RIR?*

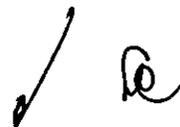
*o PIS foi calculado e recolhido com base na folha de salários?*

*a COFINS foi calculada e recolhida com base no faturamento?*

*o faturamento foi devidamente contabilizado?*

*8.No mérito, afirma que a maior parte do lançamento baseia-se em meros depósitos bancários, os quais a fiscalização não provou constituírem receitas omitidas, com a investigação de suas origens e comprovação do nexos causal. Cita jurisprudência neste sentido. No art. 9º do Decreto n.º 2.471, de 1988, o próprio Poder Executivo teria determinado o cancelamento de lançamentos deste tipo, na esteira da Súmula TFR n.º 182.*

*9.Acrescenta que todos os depósitos tidos pela fiscalização como omissão de receita foram devidamente reconhecidos na contabilidade da impugnante e que as incongruências entre receitas e depósitos bancários devem-se ao fato de que a fiscalização deixou de expurgar*



*da movimentação bancária diversas transferências sem relevância patrimonial, gerando duplicidade.*

*10. Segundo entende, lançamentos com base em depósito bancário somente tiveram lugar a partir do ano-calendário 1997, consoante inteligência dos arts. 42 e 87 da Lei n.º 9.430, de 1996.*

*11. Alega que, por fatores alheios, alguns documentos foram extraviados ou perdidos no decurso do tempo, mas tendo envidado esforços para recuperá-los, traz a documentação anexa à impugnação.*

*12. Entende que alguns gastos relacionados com a aquisição de bens devem ser registrados como despesas operacionais, devendo ser capitalizados para posterior depreciação apenas aqueles cuja vida útil ultrapassar um ano.*

*13. Protesta também contra o fato de serem os recursos destinados à construção de imóvel de terceiros. Afirma que paga aluguel e os valores correspondentes devem ser compreendidos como adiantamento de aluguel, o que é possível ser comprovado mediante ajuste nos lançamentos contábeis.*

*14. Quanto os tributos reflexos, protesta contra a cobrança do IRRF, pois não se pode pressupor terem sido automaticamente distribuídos aos sócios valores de benfeitorias supostamente realizadas. São diferentes a personalidade e o patrimônio da empresa e o de seus sócios. Eventual receita camuflada por aquela não pode se estender ao patrimônio destes.*

*15. Afirma que a contribuição ao PIS já foi recolhida com base na folha de salários (já que se trata de instituição de ensino sem fins lucrativos, na forma do art. 3º, § 4º da Lei Complementar n.º 7, de 1970 e art. 33 do Decreto-lei n.º 2.303, de 1986) e que a COFINS também já foi recolhida com base no faturamento, sendo indevida a cobrança.*

*16. Protesta contra a cobrança da multa de ofício. Afirma que multa é sanção pecuniária e para ser aplicada a norma sancionadora (castigo ou pena), é mister a presença de fato típico penal, o ilícito robustamente concretizado. Tal direito sancionatório não pode ser exercido no caso presente, pois não está solvida a situação debatida no processo principal de suspensão da imunidade, não estando provada a culpabilidade. Há apenas mero indício ou presunção que não pode fundamentar aplicação de pena pecuniária.*

*17. Neste ponto, o Estado deveria dar à impugnante, instituição de ensino, a adequada orientação sobre seus deveres instrumentais. Em razão de sua imunidade, a impugnante está resguardada contra efeitos econômicos de ônus fiscais. Enquanto pendente de solução a lide matriz (que trata da imunidade) presume-se inocente a impugnante para efeitos penais. A aplicação de multas proporcionais, nesta fase, considera culpado o inocente até que se prove o contrário, invertendo a marcha constitucional.*

*18. Sobre os juros e correção, afirma que a cobrança da taxa SELIC vulnera a estrita legalidade tributária, pois inexistente lei que a tenha instituído para tal desiderato. Sua natureza e composição estão*



*previstas apenas em atos administrativos do Banco Central do Brasil, sendo que os juros estipulados pelo CTN (art. 161, § 1º) são de um por cento ao mês, devendo então serem subtraídos os acréscimos que ultrapassarem tal percentual.*

A Delegacia de Julgamento prolatou o Acórdão DRJ/BEL n.º 162/2002 (fls.274/283) considerando o lançamento integralmente procedente em decisão consubstanciada na seguinte ementa:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Exercício: 1997, 1998*

*Ementa: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.*

*Procede a cobrança da diferença de contribuição ao PIS, quando sua base de cálculo é alterada de folha de salários para faturamento, por força da suspensão da imunidade.*

*MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA.*

*Acompanham o lançamento de ofício da contribuição a multa de ofício e os juros de mora que, a partir de abril de 1995, têm a taxa SELIC como referência.*

*PEDIDOS DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA.*

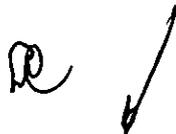
*Indeferem-se os pedidos de perícia e diligência quando comprovadamente prescindíveis para a solução da lide.*

Devidamente cientificada (fl. 284-v), a interessada recorre a este Colegiado (fls. 289/314) ratificando as razões expedidas na peça impugnatória.

Em primeira apreciação, esta Câmara prolatou a Resolução n.º 103-01.827 (fls. 358/362) convertendo o julgamento do recurso em diligência a fim de que fosse juntado ao presente o processo n.º 10283.003449/2001-43 referente ao procedimento de suspensão da imunidade.

Cumprida a solicitação, retornaram os autos para julgamento.

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Relator

Trata-se de autuação para cobrança do PIS/faturamento sobre receitas de mensalidades escolares, em função de a entidade ter descumprido os requisitos para o gozo da imunidade tributária, conforme procedimento consubstanciado nos autos do processo 10283.003449/2001-43.

A contribuição ao PIS de responsabilidade das entidades sem fins lucrativos tem peculiaridades que implicam num regime tributário bem específico. De fato, desde a Lei Complementar n.º 7/70, para essas entidades a contribuição ao PIS tem por base a folha de salários. Na verdade, em sua redação original o art. 3.º dessa norma falava apenas em contribuição “na forma da lei”:

*Art. 3.º - O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:*

(.....)

*§ 4.º - As entidades de fins não lucrativos, que tenham empregados assim definidos pela legislação trabalhista, contribuirão para o Fundo na forma da lei.*

(.....)

Enquanto a contribuição esteve sob administração da CEF, a definição quanto à incidência sobre a folha de salários ocorreu mediante diversas Resoluções desse Órgão. Posteriormente, a previsão legal foi consolidada através da Medida Provisória n.º 1.212/95, já sob a égide da Constituição Federal de 1988:

*Art. 2.º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:*

(.....)

*II - pelas entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista, inclusive as fundações, com base na folha de salários;*

(.....) (grifo acrescido)

Essa redação foi ratificada na Lei n.º 9.715/98. Até então não se vislumbra nenhuma vinculação do pagamento da contribuição com base na folha de salários ao cumprimento de qualquer requisito.

Mais além, a MP 1858/99 (atualmente MP n.º 2.158-35) estabeleceu que o dispositivo acima estaria revogado a partir de 28/09/1999 e determinou a incidência do PIS sobre a folha de salários nos seguintes moldes:

*Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:*

(....)

*III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997;*

(...)

Com base nesse texto, o Decreto n.º 4.524/2002 estabeleceu:

*Art. 9º São contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários as seguintes entidades (Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, art. 13):*

(...)

*III - instituições de educação e de assistência social que preenchem as condições e requisitos do art. 12 da Lei n.º 9.532, de 1997;*

(...)

O art. 12 da Lei n.º 9.532/97 trata da imunidade das instituições de educação nos seguintes termos (grifo acrescido):

*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.*

A alínea “c” do inciso VI, do art. 150 da CF estabelece:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

(.....)

*VI - instituir impostos sobre:*

(.....)

*c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;*

(.....)

Assim, estamos falando de instituições com imunidade perante os impostos. O texto constitucional está literalmente transcrito no CTN ao tratar das limitações da competência tributária, como se vê na alínea “c”, do inciso IV, do artigo 9º (com redação da Lei Complementar n.º 104/2001):

*Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

(.....)

*IV - cobrar imposto sobre:*

(.....)

*c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo:*

(....)

Os requisitos de que trata o dispositivo são aqueles mencionados no art. 14 do CTN:

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

(....)

Vê-se que, de fato, a legislação vinculou o pagamento do PIS com base na folha de salários ao cumprimento dos requisitos previstos no art. 14 do CTN. Na verdade, o Decreto n.º 4.524/2002 é ainda mais rigoroso no caso das instituições de educação (bem como em relação às entidades de assistência social e filantrópicas) pois também condiciona essa prerrogativa à existência de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (art. 46, parágrafo único). Descumpridos os requisitos, caberia a incidência do PIS/faturamento.

Entretanto, as mudanças legislativas que implicaram na exigência passaram a vigorar em 28/09/1999, com a MP n.º 1.858/99. Até então inexistia dispositivo normativo estabelecendo requisitos às entidades sem fins lucrativos para o pagamento do PIS com base na folha de salários.

O período abrangido pelo procedimento fiscal envolve os anos-calendário de 1996 e 1997, anteriores às mudanças legislativas em comento que, portanto, não podem ser aplicadas. Destarte, considerando que nesse período a entidade era contribuinte do PIS incidente sobre a folha de salários sem submeter-se a nenhum requisito para tal, entendo que não cabe autuação para cobrança do PIS/faturamento.

Do exposto, voto por dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 07 de novembro de 2007

*Leonardo de Andrade Couto*  
LEONARDO DE ANDRADE COUTO

