



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10283.005166/2001-36
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-004.897 – 3ª Turma
Sessão de 23 de março de 2017
Matéria PIS - ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ESCOLA SUPERIOR DA AMAZÔNIA - ESA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 1996, 1997

ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. PERÍODO ANTERIOR À MP 2.158-35/2001. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO DO PIS/FOLHA DE SALÁRIOS.

A natureza não-lucrativa de uma entidade não pode ser definida pela simples alegação de que ela não tenha fins lucrativos. Assim, uma entidade que desenvolva uma atividade pretensamente sem fins lucrativos, mas que destine o resultado dessa atividade para uma pessoa ou para uma atividade estranha, fora de seus objetivos sociais, deixa de ser filantrópica.

No período anterior à Medida Provisória n° 2.158-35/2001, as entidades que remuneraram seus dirigentes ou deixam de aplicar seus recursos levando em conta os seus objetivos institucionais não se caracterizam como sem fins lucrativos, para o fim de contribuírem com o PIS sobre a Folha de Salários, em vez do PIS Faturamento. No período posterior, para poderem contribuir com o PIS sobre a Folha de Salários tais entidades devem atender a todos os requisitos do art. 55 da Lei n° 8.212/91.

PIS. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62-A DO RICARF. MATÉRIA JULGADA NA SISTEMÁTICA DE RECURSO REPETITIVO PELO STJ.

Nos termos do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei n° 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

O Superior Tribunal de Justiça, em julgamento realizado na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, entendeu que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do inciso I do artigo 173 do CTN, e não de acordo com o § 4º do artigo 150, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza e Vanessa Marini Ceconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional com fundamento no art. 7º, incisos I e II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, contra o acórdão nº **103-23.014**, proferido pela 3ª Turma Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, que decidiu dar provimento ao recurso da Contribuinte, por maioria de votos que acolheu a preliminar de decadência relativo aos fatos geradores da contribuição ao PIS, ocorridos até 31/5/1996, e declarou a impossibilidade de cobrança do PIS sobre o faturamento por ser tratar de uma entidade sem fins lucrativos.

Transcrevo, inicialmente, excerto do relatório da decisão de primeiro grau:

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.

A decisão restou assim ementada:

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.

A Fazenda Nacional, opôs embargos de declaração (fl. 379/384) contra o referido acórdão, por ausência de fundamento para o acolhimento de preliminar de decadência. Os embargos foram acolhidos, tendo como fundamento que no que se refere às contribuições sociais sua natureza tributária coloca-as, no gênero, como espécies sujeitas ao lançamento por homologação. Aplicam-se a elas, portanto, as disposições do art. 150 do Código Tributário Nacional.

Não conformada com tal decisão, a Fazenda Nacional interpõe o presente Recurso Especial (fls. 416 e ss.), sustentando que: tocante ao PIS, a sujeição ao regime jurídico "ordinário" significa que a contribuição deve ser recolhida com base no faturamento (*in casu*, as mensalidades), e não sobre a folha de salários. Logo, em decorrência da suspensão da imunidade, foi lavrado o auto de infração (fls. 209-218) para exigir a contribuição ao PIS nesses moldes, i.e., incidente sobre as mensalidades. Quanto a decadência, a decisão, contraria a regra estampada no art. 173, I, do CTN, no caso em tela é inaplicável o art. 150, § 4º, do Código Tributário, *qualquer* seja a tese adotada acerca do objeto da homologação: o pagamento *ou* a atividade de apuração do crédito tributário.

Para comprovar o dissenso, foi apontado como paradigma, o Acórdão nº 203-12.387. Em seguida, por ter sido comprovada a divergência jurisprudencial, foi dado seguimento ao recurso fls. 463/465.

Transcrevo as razões do exame de admissibilidade para o conhecimento do Recurso. Vejamos:

*"O Acórdão nº 103-23.252, de 07.11.2007 (fls. 366/375) **DECISÃO RECORRIDA**, prolatou decisão que, por maioria de votos, acolheu a preliminar de decadência suscitada pelo Conselheiro Relator em face dos fatos geradores ocorridos até 31/05/96, inclusive. Quanto ao mérito, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso interposto.*

Sustentou o r. Representante da Fazenda Nacional a tese pelo cabimento da suspensão da imunidade por descumprimento dos arts. 9º, § I, e 14, I, II e III, ambos do CTN, por conseguinte, devendo o contribuinte se submeter ao regime jurídico aplicável às demais pessoas jurídicas, nos termos do Ato Declaratório de Suspensão da Imunidade, devendo recolher a contribuição para o PIS com base no faturamento e não sobre a folha de salários.

No entendimento do d. Procurador, a Câmara por ocasião de sua análise acerca do tema em comento, enquadrou a recorrida como entidade sem fins

lucrativos, a partir de critérios meramente formais, de acordo com a definição na ata constitutiva e nos estatutos, como também na apresentação de declaração de isenção/imunidade, desconsiderando por completo a prática comprovada de atos que efetivamente infirmam a natureza "não lucrativa" da pessoa jurídica.

Nesse particular, a Recorrente afirmou que o acórdão recorrido trilhou o oposto ao indicado pelo princípio da verdade material, violou o art. 2º-II, da MP 1.212/95 e o art. 173- I, do CTN, e além disso, divergiu da jurisprudência mantida por outras Câmaras dos Conselhos de Contribuintes, acerca das matérias em questão, razões pelas quais deve ser reformado.

Da ementa do acórdão oferecido a título de paradigma de divergência, seleciono os excertos, a saber:

ENTIDADE FILANTRÓPICA. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/FOLHA DE SALÁRIOS. REQUISITOS. *No período anterior à Medida Provisória nº 2.158-35/2001, as entidades que remuneram seus dirigentes ou deixam de aplicar seus recursos levando em conta os seus objetivos institucionais não se caracterizam como sem fins lucrativos, para o fim de contribuírem com o PIS sobre a folha de salários, em vez do PIS Faturamento. No período posterior, para poderem contribuir com o PIS sobre a folha de salários tais entidades devem atender a todos os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91.*

Em síntese o acórdão paradigma entendeu que as entidades que descumprem com os seus objetivos institucionais não se caracterizam como sem fins lucrativos, por conseguinte, não fazem jus à contribuição para o PIS sobre a folha de salários, devendo fazê-lo pelo PIS faturamento, mesmo antes do advento da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Já o acórdão recorrido firmou posição de que antes do advento da referida Medida Provisória, não havia pressuposto legal para exigir a mudança do regime tributário de contribuição do PIS sobre salário para o PIS sobre o faturamento".

Devidamente científica, a Contribuinte apresenta suas contrarrazões, fls. 470/475, sustenta que no caso concreto aplica-se a súmula nº 08 do STF, e pugna pelo improvimento do Recurso da Fazenda.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Demes Brito - Relator

O recurso foi tempestivamente apresentado e atende os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

O dissenso jurisprudencial submetido ao crivo deste Colegiado cinge-se sobre a insuficiência de recolhimento da contribuição para o PIS, em razão da suspensão da imunidade do sujeito passivo, de que trata o art. 150, VI, 'c', da CF/88, por descumprimento de requisitos contidos no art. 14 do CTN, que resultou na alteração da base de cálculo da folha de salário

para a para o faturamento, e a aplicação dos arts. 150, § 4 .e 173, I, ambos do CTN, para determinação da decadência.

Porém, antes de analisar as duas questões, cabe apresentar algumas considerações relevantes para compreensão do correto deslinde da controvérsia.

Com efeito, compulsando os autos, verifica-se que a Contribuinte foi autuada em decorrência da suspensão da imunidade tributária a que fazia jus , no âmbito do processo de verificação fiscal (nº 10283.003449/2001-43), conforme relatado na decisão da DRJ/Belém (fls. 274-283), "*o contribuinte em epígrafe foi autuado em 29/06/2001, quando se lançou crédito tributário da 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 de 1996 e 1997, tomando-se por base o valor das mensalidades contabilizadas, de acordo com o demonstrativo de fls. 216/217. A autuação foi decorrente da suspensão de imunidade tributária a que fazia jus o contribuinte, que é objeto do processo n.º 10283.003449/2001-43*".

Apesar do processo nº 10283.003449/2001-43, não estar mais anexado aos presentes autos, os motivos que determinaram a suspensão da imunidade estão devidamente registrados no acórdão da Segunda Câmara do 2º C.C. (no qual a competência de julgamento foi declinada para o Iº Conselho), e na decisão da DRJ/Belém, *in verbis*:

"[...] Ocorre que com a suspensão da imunidade a que fazia jus o contribuinte, por descumprimento dos requisitos dos arts. 9., § I e 14, incisos I, II, e III do CTN, fica a entidade sujeita ao regime fiscal aplicável às demais pessoas jurídicas, como descrito no Ato Declaratório de Suspensão de Imunidade que está anexado às fls. 310 do processo n.º 10283.003449/2001-43. Assim, o contribuinte deixa de recolher o PIS com base na folha de salários e passa a estar sujeito à sua apuração com base no faturamento (as mensalidades) como as demais pessoas jurídicas. [...]"

"A Notificação Fiscal de Suspensão da Imunidade de Tributos Federais a que faz menção a r. decisão recorrida aponta como fatos determinantes de sua expedição a constatação de que 'a entidade ora notificada não vem atendendo aos requisitos estabelecidos pela Constituição Federal, Código Tributário Nacional e Regulamento do Imposto de Renda/1994, para gozo da imunidade tributária', destacando, dentre outras irregularidades, lançamentos efetuados a título de empréstimos em nome de pessoas ligadas, falta de comprovação de despesas contabilizadas, falta de retenção e recolhimento do IR-Fonte, irregularidades nas escritas contábeis, dentre outras." (grifos nossos, fl. 349)

Deste modo, não há qualquer dúvida quanto a comprovação de que a Contribuinte não se caracterizava como entidade "sem fins lucrativos". Por via reflexa, o sujeito passivo submete-se ao regime jurídico aplicável às demais pessoas jurídicas, nos termos do Ato Declaratório de Suspensão de Imunidade.

Portanto, ao meu sentir, o auto de infração está correto, até porque no que tange ao PIS, a sujeição ao regime jurídico aplicável as demais pessoa jurídicas, significa que a contribuição deve ser recolhida com base no faturamento, no caso, as mensalidades, e não sobre a folha de salários.

Por outro lado, a decisão recorrida enquadrou a Contribuinte como *entidade sem fins lucrativos*, sem ao menos verificar a observância do regime jurídico aplicável, desconsiderou documentos e provas arrolados nos autos, tais como: definição da ata constitutiva, apresentação de declaração de isenção/imunidade etc, o que efetivamente comprovam a natureza "não lucrativa" da Contribuinte.

Os argumentos utilizados pela decisão recorrida, firmam-se no sentido de que a suspensão da imunidade, por descumprimento ao disposto no art. 14, I, II e III do CTN, não implica a descaracterização da natureza "*não-lucrativa*" da contribuinte, julgou improcedente a exigência do PIS incidente sobre o faturamento, considerando como argumento que até a MP nº 1.858-6/1999, não havia requisitos para que as entidades sem fins lucrativos recolhessem o PIS sobre a folha de salários.

Discordo totalmente da decisão recorrida, até o advento da MP nº 1.858/99 não havia requisitos para o pagamento da contribuição sobre a folha de salários; contudo, , sempre houve um pressuposto indispensável ao recolhimento do PIS nesses moldes: ausência de fins lucrativos, o que não é o caso da Contribuinte.

Neste sentido, adoto como complemento de fundamento em minhas razões de decidir o acórdão nº 203-12.387, da 3º Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. Confira-se:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2000

Ementa: PIS/DECADÊNCIA. O direito à Fazenda Nacional constituir os créditos relativos a contribuição para o PIS decaí no prazo de cinco anos fixado pelo Código Tributário Nacional (CTN), pois inaplicável na espécie o artigo 45 da Lei nº 8212/91.

PIS/FATURAMENTO. ENTIDADES FILANTRÓPICAS E BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ISENÇÃO NÃO CONDICIONADA A PRÉVIO EXAME DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. SUSPENSÃO. ART. 32 DA LEI Nº 9.430/96. INAPLICABILIDADE.

Constatado que a entidade filantrópica ou beneficente de assistência social não atende aos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, o lançamento relativo ao PIS Faturamento prescinde da suspensão da isenção de que trata o art. 32, § 10, da Lei nº 9.430/96, que só se aplica à isenção condicionada ao prévio exame da autoridade administrativa de que trata o art. 179 do CTN.

ENTIDADE FILANTRÓPICA. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/FOLHA DE SALÁRIOS. REQUISITOS.

No período anterior à Medida Provisória nº 2.158- 35/2001, as entidades que remuneram seus dirigentes ou deixam de aplicar seus recursos levando em conta os seus objetivos institucionais não se caracterizam como sem fins lucrativos, para o fim de contribuírem com o PIS sobre a Folha de Salários, em vez do PIS Faturamento. No período posterior, para poderem contribuir

com o PIS sobre a Folha de Salários tais entidades devem atender a todos os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Recurso provido em parte.

Nos períodos de apuração até setembro de 1999 - antes do início da eficácia da MP nº 1.858-6, de 29/06/1999, atual MP nº 2.158-35, de 24/08/2001 -, contribuíam com o PIS sobre a Folha de Pagamentos (salários e demais rendimentos do trabalho) as "entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista, inclusive as fundações" (art. 2º, II, da MP nº 1.212, de 28/11/95, convertida após reedições na Lei nº 9.715/98, esta com eficácia a partir de março de 1996, em obediência à anterioridade nonagesimal inserta no § 6º do art. 195 da Constituição Federal).6 No período a partir de outubro de 1999 - sob a eficácia da MP nº 2.158-35/2001 - contribuíam sobre a Folha as entidades arroladas no art. 13 dessa Medida Provisória, dentre as quais as "instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532 de 1997".

As demais pessoas jurídicas, antes e depois da MP nº 2.158-35/2001, são contribuintes do PIS Faturamento.

A recorrente, por não atender ao estipulado nos incisos IV e V do art. 55 da Lei nº 8.212/91, não pode ser considerada sem fins lucrativos, para fins do disposto do inc. II do art. 2º da Lei nº 9.715/98.

Observe-se a redação dos referidos incisos:

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:

(...) 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. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS: CARACTERIZAÇÃO NO PERÍODO ANTERIOR À MP 2.158-35/2001

Como bem asseverou a DRJ, a natureza não-lucrativa de uma entidade não pode ser definida pela simples alegação de que ela não tenha fins lucrativos. Assim, uma entidade que desenvolva uma atividade pretensamente sem fins lucrativos, mas que destine o resultado dessa atividade para uma pessoa ou para uma atividade estranha, fora de seus objetivos sociais, deixa de ser filantrópica. Qualquer outra conclusão obrigaria o intérprete a aceitar a condição não lucrativa por critérios meramente formais.

No caso da recorrente, é indubitável o desatendimento aos dois requisitos acima. Tanto assim que não foi juntada aos autos prova de que tenha havido recurso contra o ato que cancelou a isenção das contribuições previdenciárias. A recorrente apenas faz tal alegação, sem nada comprovar.

ISENÇÃO DO PIS FATURAMENTO NO PERÍODO SOBRE A ÉGIDE DA MP 2.158/35/2001: NECESSIDADE DE ATENDIMENTO AO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91

Com relação ao período a partir de outubro de 1999, sob a égide da MP nº 2.158-35/2001, observo que não basta atender apenas alguns incisos do art. 55 da Lei nº 8.212/91 devem ser obedecidos. Tampouco basta a entidade ser "de caráter filantrópico" e atender aos requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532 de 1997. A referência a este último, no art. 13. IV. da MP nº 2.158/35/2001, não significa que os requisitos da isenção da PIS Faturamento são iguais aos requisitos da isenção do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL.

Assim entendo porque os art. 13, incisos III, IV, da MP nº 2.158-35/2001, devem ser interpretados em conjunto com o art. 17 da mesma Medida Provisória, cuja redação é a seguinte:

Art. 17. Aplicam-se às entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social, para efeito de pagamento da contribuição para o PIS/PASEP na forma do art. 13 e de gozo da isenção da COFINS, o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212. de 1991.

O PIS Faturamento, bem como PIS Folha de Pagamentos, por serem tributos classificações como contribuições para a seguridade social (subespécie da espécie contribuições sociais, que ao lado dos impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios integra o gênero tributo), possuem imunidade e isenção próprias, dissociadas das dos impostos. Por isso afastado da lide em questão os arts. 150, VI, "c", da Constituição Federal, e 9o, IV, "c" e 14, do CTN, bem como o art. 12 Lei nº 9.532/97, todos eles tratando da imunidade específica dos impostos, que não se confunde com a imunidade estatuída no art. 195, § 7o da Constituição. Também afastado o art. 15 de Lei nº 9.532/97, por estabelecer isenção que só se estende, além dos impostos, à Contribuição Social para o Lucro Líquido (CSLL), mas não às demais contribuições para a seguridade social, dentre estas a COFINS. Observem-se os referidos artigos da Lei nº 9.532/97:

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 (...)

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem serviços para os quais houverem sido instituídas 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.*

(negritos ausentes no original).

Descartada a imunidade restrita aos impostos do art. 150, VI, "c", da Constituição, bem como a isenção específica para o IRPJ e a CSLL do art. 15 da Lei nº 9.532/97, cabe averiguar se a recorrente enquadra-se na imunidade ou na isenção própria das contribuições para a seguridade social.

Como se sabe, a imunidade própria das contribuições para a seguridade social está estatuída no § 7º do art. 195 da Constituição, tendo sido concedida às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Tais exigências, a meu ver até hoje não estabelecidas, são por alguns tidas como aquelas requeridas para a isenção. No período considerado, os requisitos da isenção constam da MP nº 2.158-35/2001, que informa:

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:

I - templos de qualquer culto; II - partidos políticos; III - instituições de educação e de assistência social a que se

refere o art. 12 da Lei nº 9.532. de 10 de dezembro de 1997:

IV- instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532. de 1997:

V- sindicatos, federações e confederações; VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei; VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas; VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público; IX- condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e X- a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764. de 16 de dezembro de 1971.

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1- de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas: (...) X- relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

No caso das entidades (ou instituições ou associações) de assistência social e de filantropia (respectivamente incisos III e IV do art. 13 da MP nº 2.158-35/2001), o art. 17 da referida da MP reporta-se expressamente ao art. 55 da Lei nº 8.212/91, embora não houvesse necessidade. É que o art. 55 da Lei nº 8.212/91, com as modificações adiante enunciadas, continua em pleno vigor, a determinar os requisitos para que uma entidade - incluindo as fundações

privadas não instituídas nem mantidas pelo Poder Público - possa ser isenta em relação às contribuições para a seguridade social.

A redação do art. 17 da MP nº 2.158-35/2001, embora diga "entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social", refere-se essencialmente a entidade de assistência social. Qualquer entidade, desde que de assistência social. Independente de ser associação, sociedade civil ou fundação de direito privado nem instituída nem mantida pelo

Poder Público, e da atividade exercida (saúde, previdência social, educativa, recreativa, cultural, científica, desportiva, etc), só fará jus à isenção se antes for de assistência social, isto é, se atender aos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Quanto à expressão filantrópica, diz respeito à necessidade de a entidade prestar serviços gratuitos a quem deles necessitar. Não impede, todavia, a cobrança daqueles que podem efetuar o pagamento. Daí não ser razoável limitar as receitas próprias das entidades de assistência social somente aos recebimentos não contraprestacionais (mensalidades, contribuições e doações), na forma do Parecer Normativo CST nº 5/92. Tal limitação é aplicável às outras entidades discriminadas nos incisos I, II e V em diante do art. 13 da MP nº 2.158-35/2001, mas não aos incisos III e IV.

E que as outras entidades que não as de assistência social, enumeradas no referido art. 13, possuem objetos específicos, a limitar as suas receitas próprias. Assim, as receitas próprias dos templos (inc. I) são somente os dízimos e doações diversas; dos partidos políticos (inc. II), as contribuições permitidas por lei; dos sindicatos, federações e confederações (inc. V), a contribuição sindical fixada em assembléia e a prevista em lei (esta última uma contribuição social interventiva), tudo conforme o art. 8º, IV, da Constituição Federal, além de outros recebimentos previstos em estatutos; os serviços sociais autônomos, conhecidos por Sistema "S", bem como os conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas (ines. VI e VII), as mensalidades e contribuições previstas em lei; as fundações de direito privado instituídas ou mantidas pelo Poder Público (inc. VIII), bem como as fundações de direito público, os valores dos repasses orçamentários, além de contribuições e doações autorizadas em estatuto; os condomínios (inc IX), as mensalidades dos condôminos; e Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) e as Organizações Estaduais de Cooperativas (inc. X), as contribuições dos seus associados, além de outras receitas próprias.

Quanto às entidades de assistência social (ines. III e IV do art. 13 da MP nº 2.158-35/2001), suas receitas próprias são todas as condizentes com o seu objeto social, incluindo as contraprestacionais.

Ao final deste tópico, e a referendar que os mencionados ines. III e IV tratam ambos de entidades de assistência social, cabe destacar as diversas redações empregadas pelo legislador para se referir a essas instituições, ora tratando de imunidade, ora de isenção, algumas específicas. Observe-se: - CTN, art. 9º, IV, "c": "instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo"

(trata da imunidade restrita aos impostos, sendo que o caput do art. 14 do CTN, ao estipular os requisitos, diz simplesmente "entidades");

- C.F., art. 150, VI, "c": "instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei" (trata da imunidade restrita aos impostos);- CF. art. 195, § 7º : "entidades beneficentes de assistência social" (imunidade própria das contribuições para a seguridade social); - Lei nº 8.212/91, art. 55: "entidade beneficente de assistência social" (a meu ver trata de isenção para as contribuições da seguridade social, embora para muitos o dispositivo esteja regulamentando a imunidade do § 7º do art. 195 da Constituição, apesar do art. 146, II, que exige lei complementar em matéria regulando limitações ao poder de tributar);

- Lei nº 9.532/97, art. 12: "instituição de educação ou de assistência social" (pretende regular a imunidade dos impostos, de que trata o art. art. 150, VI, "c", da Constituição); - Lei nº 9.532/97, art. 15: "instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis" (trata de isenção restrita ao IRPJ e à CSLL); - Lei nº 9.732/98, art. 4º : "entidades sem fins lucrativos educacionais e as que atendam ao Sistema Único de Saúde" (trata de isenç

ão específica); - MP nº 2.158-35/2001, art. 13: "instituições de educação e de assistência social" a que se refere o art. 12 da Lei no 9.532/97 (inc. III) c "instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações", a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532/97 (inc. IV): - MP nº 2.158-35/2001, art. 17: "entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social".

Diante de tudo que foi exposto, dou provimento ao Recurso da Fazenda Nacional quanto a este ponto.

Da decadência

Quanto a decadência, verifico que a ciência do Auto de Infração ocorreu em **29/06/2001**, portanto, entendo estar decaído os períodos de 31/03/96, 30/04/96 e 31/05/96.

No Recurso interposto pela Fazenda Nacional alegou-se que é incontroverso que não havia o que ser homologado no exercício de 1996, o que impossibilita a aplicação do §4º do art. 150. Por conseguinte, incide à espécie o art. 173,I, do CTN, deslocando-se o termo inicial do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (i.e., 171/1997), nos termos do voto proferido pela eminente Presidente da Câmara a *quo*.

A questão do prazo para a Fazenda Nacional lançar as contribuições sociais foi objeto de intermináveis discussões e acirrados debates no CARF, ora prevalecendo a posição contrária da Fazenda Nacional ora a dos contribuintes, dependendo da composição das Turmas de Julgamento.

Contudo, houve posicionamentos no sentido de que a referida contribuição estava sujeita ao prazo decadencial estabelecido no art. 45 da Lei nº 8.212/1991. Todavia, em virtude da **Súmula Vinculante nº 08 do STF**, e da jurisprudência de todas as Turmas da

Câmara Superior de Recursos Fiscais, passou a ser adotado o prazo limite de cinco anos estabelecido no Código Tributário Nacional -CTN.

Portanto, afasto a incidência do art. 45 da Lei 8.212/1991, e passo a decidir o termo inicial dos 5 anos previstos no Código Tributário Nacional, se da data de ocorrência do fato gerador ou se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia haver sido efetuado.

Destarte, com a alteração regimental, que acrescentou o art. 62-A ao Regimento Interno do CARF, as decisões do Superior Tribunal de Justiça, em sede recursos repetitivos devem ser observados no Julgamento deste Tribunal Administrativo.

Neste passo, é justamente a hipótese dos autos, em que o STJ, em sede de recurso repetitivo versando sobre matéria idêntica à do recurso ora sob exame, decidiu que, nos tributos cujo lançamento é por homologação, o prazo para constituição do crédito tributário é de 5 anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, quando houver antecipação de pagamento, e do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado, no caso de ausência de antecipação de pagamento, ou na ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Para reforçar aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, no caso em espécie, colaciono o paradigma julgado por esta turma, na sessão de 10 de dezembro de 2015, o qual, versa sobre o prazo decadencial para Fazenda Nacional constituir o crédito pertinente a contribuição:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

*Período de apuração: 01/01/1998 a 28/02/1998
Decadência para constituir crédito tributário.*

As decisões do Superior Tribunal de Justiça, em sede recursos repetitivos, por força do art. 62A do Regimento Interno do CARF, devem ser observadas no Julgamento deste Tribunal Administrativo.

O prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito pertinente à contribuição para o programa de integração social PIS é de 05 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia haver sido efetuado, na ausência de antecipação de pagamento ou quando houver dolo fraude ou simulação. A declaração do tributo, para efeitos legais, não equivale a pagamento. (Processo nº 16327.002657/200310).

Recurso Especial do Procurador Provido

Além disso, não consta nos autos antecipação de pagamento, portanto, aplica-se a regra prevista no inciso I do art. 173 do CTN.

No que tange, o prazo decadencial para lançamento dos créditos tributários nos casos de tributos cujo lançamento é por homologação, como é o caso do PIS, é de se destacar que o Egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ) já se posicionou na sistemática do

artigo 543-C do Código de Processo Civil, ou seja, através da análise dos chamados “recursos repetitivos”. O precedente proferido tem a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de

Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009) (grifos e destaques nossos)

Com isso, restou consolidado no âmbito do Egrégio STJ o entendimento de que, nos casos de tributos cujo lançamento é por homologação e não havendo pagamento, o termo inicial do prazo decadencial é o previsto no inciso I do artigo 173 do CTN, e não no § 4º do artigo 150 do mesmo Código.

Verifica-se, assim, que a referida decisão do Egrégio Superior Tribunal de Justiça deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Pelo exposto, voto pelo provimento do Recurso da Fazenda Nacional.

É como penso é como voto.

(assinado digitalmente)

Demes Brito

Processo nº 10283.005166/2001-36
Acórdão n.º **9303-004.897**

CSRF-T3
Fl. 525
