



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

Processo n° 10314.720043/2015-10
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1401-003.078 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de dezembro de 2018
Matéria IRPJ
Recorrentes FUNDAÇÃO CARLOS CHAGAS
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

DO LUCRO TRIBUTÁVEL.

Suspensa a imunidade/isenção o lucro tributável deve ser apurado pela Autoridade Fiscal, a partir das receitas e despesas identificadas na contabilidade. Essa apuração não se confunde com o superávit.

REGIME DE APURAÇÃO.

A regra geral do regime de apuração do IRPJ é trimestral, que deve ser aplicada quando suspensa a imunidade/isenção.

BASE DE CÁLCULO.

Identificados erros na base de cálculo não justificados pela Autoridade Fiscal, é de se considerar os valores escriturados na contabilidade como corretos, já que esta faz prova a favor do contribuinte.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Por decorrência, o mesmo procedimento adotado em relação ao lançamento principal estende-se aos reflexos.

PIS e COFINS - INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Na prestação de serviços, são considerados insumos os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado e os serviços prestados por pessoas jurídicas domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO.
IMPOSSIBILIDADE.

À autoridade julgadora é vedado afastar a aplicação da lei sob fundamento de inconstitucionalidade, pelo que é impossível apreciar as alegações de ofensa

aos princípios constitucionais da vedação ao confisco, razoabilidade e proporcionalidade.

Súmula CARF nº 2: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Súmula CARF 108, no sentido de que: "Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício".

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer o recurso de ofício e negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin- Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Abel Nunes de Oliveira Neto, Livia de Carli Germano, Claudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Carlos André Soares Nogueira, Daniel Ribeiro Silva, Leticia Domingues Costa Braga e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o 02-74.442 - 10ª Turma da DRJ/BHE, que por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, conforme quadro a seguir, acrescida da multa de ofício proporcional e dos juros de mora atualizados.

A parcela exonerada perfaz o montante de R\$ 1.597.520,09, portanto, inferior ao valor de alçada necessário a análise do Recurso de Ofício.

A autuação decorrente de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 83 a 99), a Autoridade Autuante verificou que a entidade não atendera aos requisitos para o gozo da imunidade e suspensão e o Delegado da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Fiscalização de Comércio Exterior – DELEX, em São Paulo, expediu o Ato Declaratório Executivo nº 51, de 17 de dezembro de 2014, que suspendeu o benefício fiscal.

Por conseguinte, a Autoridade Fiscal apurou o valor tributável dos mencionados tributos, a partir dos balancetes mensais apresentados pelo contribuinte e conciliados com a sua DIPJ original.

Ressalta-se que a suspensão decorreu da inobservância dos requisitos legais de que trata o art. 14, incisos I e II da Lei nº 5.172/1966, conforme dispõe o § 3º do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996.

Em sede de impugnação argumentou que a presença de ilegalidades constantes do processo de suspensão de imunidade implicaria na contaminação dos autos de infração formalizados e suscitou a nulidade do ADE nº 51, de 2014, repetindo as alegações apresentadas na manifestação de inconformidade apresentadas no processo 10314.729115/2014-11 e que se relacionam com:

- * a falta de motivação do ADE nº 51, de 2014;
- * o contraditório e a ampla defesa;
- * a competência para a ação fiscal e sua decisão;
- * o devido processo legal;
- * a lei complementar em matéria tributária
- * a inexistência de lucro e sim de superavit; e
- * a inexistência da distribuição disfarçada de lucros.

Ademais, contestou a incidência dos juros de mora e a aplicação da multa de ofício sobre cada um dos tributos constituídos pela autoridade fiscal. Quanto à multa, alegou que não tem cabimento a aplicação da multa por não se tratar de omissão de receita da pessoa jurídica sujeita aos tributos constituído, pois a Fundação justificou os resultados escriturados e as receitas operacionais com toda a regularidade.

Quanto ao mérito no que diz respeito aos tributos, requereu sejam julgados improcedentes os lançamentos para:

5 - redução dos tributos, em decorrência de diferença a maior na base de cálculo, no montante de R\$ 3.466.690,23;

6 – redução da Cofins, em decorrência de diferença a maior na base de cálculo, no montante de R\$ 25.567.693,64

7 – redução do PIS/PASEP, em decorrência de diferença a maior na base de cálculo, no montante de R\$ 100.000,00 referente ao fato gerador e de R\$ 25.567.693,64, referente a outras receitas ou receitas não operacionais.

Da Diligência

Por meio da Resolução nº 02-001.994, de 21 de dezembro de 2015, (fls. 19429 a 19434) a 10ª Turma da DRJ Belo Horizonte converteu em diligência o julgamento do processo em razão de não terem sido identificados nos autos dos processos nº 10314.720043/2015-10 e 10314.729115/2010-11, os elementos que levaram a Autoridade Fiscal a concluir que os valores praticados pelas empresas citadas eram superiores ao de mercado e por não terem sido identificadas as provas do exercício da gerência do Senhor Rubens Murillo Marques, Presidente de Honra da entidade, no ano-calendário 2010. Assim, os

autos retornaram à DRF de origem, no intuito de que a Autoridade Fiscal esclarecer tais fatos, indicando os elementos comprobatórios.

Com relação ao crédito tributário constituído, a diligência foi determinada para:

1 – que a autoridade fiscal confirme se a não dedução da Cofins, na apuração do lucro real, observou o disposto na Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 1º;

2 – que a autoridade fiscal esclareça os motivos para não ter concedido os créditos na apuração do PIS e da Cofins e analise os créditos devidos ao contribuinte, reapurando a base de cálculo das referidas contribuições;

3 – intime a impugnante para justificar as diferenças das contas de nº 3.3, 3.4, 5.1 e 5.2, no mês de dezembro de 2010, por meio de relatório descritivo dos fatos que as ensejaram, acompanhado das provas, se for o caso, as quais deverão estar relacionadas no relatório com indicação dos números das folhas/documentos do processo. As considerações apresentadas pelo contribuinte deverão ser analisadas pela autoridade fiscal;

4 – intime a impugnante para apresentar o “projeto de considerável relevância envolvendo sua expansão, modernização e criação de uma universidade, ou até projeto correlato de grande envergadura”, que foi citado para justificar a constituição de caixa e acúmulo de recursos para serem empregados em suas finalidades educacionais.

Nas fls. 19839 a 19845, consta a “Informação Fiscal” com o resultado a diligência.

Quanto às provas do exercício da gerência pelo Senhor Rubens Murillo Marques, Presidente de Honra da entidade, no ano-calendário 2010, pontuou que ele é “fundador da Fundação Carlos Chagas, sendo parte da gerência da instituição desde então, com cargos de Diretor Presidente até 2009, período já de vigência do contrato com a IMPRESS desde a abertura desta empresa. O faturamento da IMPRESS foi, em 2010 e sempre, quase que suportado pela Carlos Chagas. Confirmando também que as Notas Fiscais da IMPRESS são sequenciais durante todo o ano de 2010 indo do número 54 a 158, totalizando o montante de R\$ 1.774.957,95.”

O Dr. Rubens Murilo Marques é um dos proprietários de fato desta empresa nomeada como fundação; sendo membro do Conselho no ano em questão, por conseguinte influenciando na sua gerência e recendo seus lucros como qualquer sócio de empresa lucrativa, sendo ele gerente ou não. Repito que: os contratos da IMPRESS foram firmados ainda no decorrer de sua gestão.

3. Somada a IMPRESS temos outra empresa da Carlos Chagas, a CONSTAT CONSULTORIA SC LTDA CNJP 62.281.829/0001-67, recebendo valores da Fundação Carlos Chagas, em 2010. Em pesquisa aos sistemas da SRP, comprovou-se que a citada empresa pertence ao próprio Sr. Rubens Murillo Marques, assim mais uma prestadora, também, representa forma de distribuição de lucros da Fundação Carlos Chagas.

4. Acrescento que, o relatório da Suspensão, apresenta os outros dirigentes formalmente constantes dos Estatutos de 2010, proprietários de empresas prestadoras que recebiam remuneração/distribuição de lucros através destas.

5. Para comprovação final e facilitação de entendimento das relações entre os fundadores, os dirigentes e as empresas prestadoras procedi com seu mapeamento no Grafo de Relacionamento da Fundação Carlos Chagas (DOC.I) e do Grafo de

Relacionamento do Sr. Rubens Murillo Marques/Sr. Ricardo Iglesias-Diretor da Fundação Carlos Chagas (DOC.II)

6. Estes grafos seguem amparados do resumo das relações/participações que espelham serem as grandes prestadoras da fundação pertencentes de fato, ou através de parentes, aos seus gestores.

7. Como no caso da IMPRESS, os diretores da Carlos Chagas ou pessoas ligadas, que é o ramo a eles criam empresas para serem fornecedoras da instituição, com a contratação desses serviços recebem suas remunerações. A proprietária da IMPRESS tem seu currículo na área de Linguística, Letras e Artes, em nada atuando em tecnologia que é o ramo da IMPRESS.

No que se refere aos esclarecimentos de não terem sido concedido os créditos na apuração do PIS e da Cofins, a Autoridade Autuante reapurou a base de cálculo do PIS e da Cofins, conforme fls. 19877 e 19878, e prestou os seguintes esclarecimentos:

10. Algumas despesas questionadas, formaram convicção de sua propriedade para concessão de crédito na apuração do PIS/COFINS, sendo aceitas como dedutíveis da base de cálculo do auto de infração lavrado.

Foram acatadas, para tal análise, as premissas dos artigos 1º a 16, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Produzo, para tanto, a planilha REAPURAÇÃO BASE PIS/COFINS (DOC.III), apoiada pelo demonstrativo do contribuinte (DOC.IV) juntada ao presente relatório, com os valores a serem, agora, assumidos no auto de infração de PIS/COFINS, alterando os valores originalmente lavrados. Assim, a nova base de IRPJ assume o valor total em 2010 de R\$ 76.444.019,95, apurado na forma mensal. Em resumo:

BASE DO PIS / COFINS DO AUTO ORIGINAL	88.278.744,84
VALORES CREDITOS PRETENDIDOS NA IMPUGNAÇÃO	25.577.693,31
VALORES IMPUGNADOS MANTIDOS COMO INDEDUTIVEIS	13.742.968,42
VALORES IMPUGNADOS ACEITOS COMO DEDUTIVEIS	11.834.724,89
BASE REAPURADA PIS/COFINS	76.444.019,95

11. As receitas com aluguel de imóveis integram a base de cálculo para cobrança de PIS e da COFINS, ainda que a locação não seja o objeto social da empresa; e devem permanecer como base de cálculo para os dois tributos no auto da Carlos Chagas.

Quanto à intimação da impugnante para justificar as diferenças das contas de nº 3.3, 3.4, 5.1 e 5.2, no mês de dezembro de 2010, por meio de relatório descritivo dos fatos que as ensejaram, a Autoridade Autuante informou que a impugnante apresentou as justificativas e que da análise das informações foi alterada a base de cálculo do auto de infração em -R\$ 3.466.690,23, conforme planilha de "Reapuração Base IRPJ" (fls. 19882 a 19883), de maneira que a nova base de cálculo do IRPJ assumiu o valor total em 2010 de R\$ 108.011.422,83, apurado na forma trimestral. Assim consignou:

Conta 3.3: Diferença acatada na reapuração R\$ -1.906.518,17 Valor R\$ 137.925,08 - Conforme o Parecer Normativo CST nº 174/1974 os juros de mora

calculados sobre débitos fiscais recolhidos com atraso são dedutíveis como despesa financeira, e também no mesmo entendimento os juros incorridos e contabilizados que independe se realizado seu pagamento- (RIR art.344)

Valor R\$ 1.540.315,00 (IN RFB nº 1022)

Valor de R\$ 228.278,05 (RIR/1999, art. 760, § 2º)

Conta 3.4: Diferença acatada na reapuração R\$ -575.611,42 Diferenças Calculo Rec./Desp. apontadas na impugnação e reconhecida nesta diligencia

Conta 5.1: Diferença acatada na reapuração R\$ 626.217,66 Diferenças Calculo Rec./Desp. apontadas na impugnação e reconhecida nesta diligencia

Conta 5.2: Diferença acatada na reapuração R\$ 2.026,87 Diferenças Calculo Rec./Desp. apontadas na impugnação e reconhecida nesta diligencia

Conta 5.1: Diferença acatada na reapuração R\$ 626.217,66 Diferenças Calculo Rec./Desp. apontadas na impugnação e reconhecida nesta diligencia

Conta 5.2: Diferença acatada na reapuração R\$ 2.026,87 Diferenças Calculo Rec./Desp. apontadas na impugnação e reconhecida nesta diligencia A diligência fiscal foi encerrada no dia 29/06/2017, conforme fl. 19887 e a impugnante foi cientificada do seu conteúdo no mesmo dia, conforme fls. 119888.

No dia 27/07/2017, por meio de solicitação de juntada (fls. 19892), a impugnante se manifestou sobre o Relatório Fiscal da diligência, conforme fls. 19895 a 19909, cuja síntese apresenta-se a seguir:

Dos valores praticados pelas empresas compatíveis com os do mercado

A impugnante pontuou que a Autoridade Fiscal deixou de ser manifestar sobre a letra "a" da diligência, ou seja, sobre os elementos que levaram a Autoridade Fiscal a concluir que os valores praticados pelas empresas citadas eram superiores ao de mercado.

Informou que, apesar disso, demonstrou que os valores praticados pelas empresas Impress Captação de Impressões Digitais Ltda., W.G. Serviços de Informática Ltda. e Freire Advogados Associados sempre foram compatíveis com os praticados pelo mercado, sendo que as atividades da Impress eram de tecnologia e metodologia próprias e entende que ficou excluída a presunção da distribuição disfarçada de lucros, por força do art. 464, § 3º do RIR/99.

Da não concessão dos créditos na apuração do PIS e da Cofins e sua análise

Considerações sobre a contribuinte e diferenças das contas de nºs. 3.3,3.4,5.1 e 5.2 no mês de dezembro de 2010 (informação fiscal: proc. nº 10314.720043/2015-10, letra "b", itens 10 a 14, fls. 234/236).

Defende que a Fundação Carlos Chagas é uma entidade fundacional de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecida como entidade pública e que a COFINS incide apenas sobre as receitas das empresas, na alíquota de 3%, enquanto que a Fundação não tendo personalidade empresarial, está isenta. Entretanto, como informado na impugnação ao DRJ, a entidade vem depositando judicialmente os valores pertinentes a esse tributo.

Dos créditos da contribuinte

Apresenta planilhas (doc 14) diferentes do cálculo constante da Diligência Fiscal:

a) Item da planilha de cálculo - referente Contribuição para Escolas: A planilha de PIS E COFINS elaborada pela Sra. Auditora Fiscal está com valor de R\$ 116.650,60 ("Contribuição para Escolas") lançada em duplicidade no "Total dos Créditos não aceitos", como se observa de fls. 268 e 269, resultando na base de cálculo correta, ou seja em R\$ 13.626.317,82, conforme Planilha elaborada pela Contabilidade da Fundação Carlos Chagas, em anexo (doc.15).

b) Item da planilha de cálculo- referente a transportes, passagens, hospedagens, diárias - Total dos créditos não aceitos = R\$ 2.186.636,30. Considerando a "Solução de Consulta COSIT nº 99044 de 13 de Março de. 2017".

c) Item da planilha de cálculo: referentes a treinamento, pessoal, pesquisadores, força tarefa, fiscalização, coordenadores, banca examinadora, avaliações - Total dos créditos não aceitos= R\$ 5.407.398,23 "LEI 10.833/2003 ART.3º PARAGRAFO 2º, d) Item da planilha de cálculo: referentes a tributos (INSS e ISS), tarifa de inscrição, seminários e workshops, segurança, publicações, material de limpeza e de escritório, lanches/refeições, custos indiretos-overhead, e contribuição para escolas - Total dos créditos não aceitos = R\$ 4.116.553,62, subtraindo o valor R\$ 116.650,60 (crédito em duplicidade) - Créditos não aceitos, mas com correção, no total de R\$ 3.999.903,02, cf. planilha da contabilidade Fundação Carlos Chagas -"sem previsão legal Leis 10.833 e 10.684"

e) Item da planilha de cálculo - referente a telefonemas -Total dos créditos não aceitos= R\$ 148.081,69 - SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF04 Nº 4002 DE 03 DE JANEIRO DE 2017"

f) Item da planilha de cálculo - referentes a propaganda - Total dos créditos não aceitos = R\$ 486.848,52- SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF08 Nº 137 DE 14 DE JUNHO DE 2013"

7.3. Como já foi esclarecido, a Fundação Carlos Chagas, é entidade sem fins lucrativos e pela sua natureza, presta serviços para obter os recursos necessários destinados a cumprir suas finalidades estatutárias.

Dentre eles, executa concursos públicos, cuja prática envolve uma série de despesas, que por analogia é considerada matéria prima, a exemplo das despesas com bancas examinadoras, transporte, passagens, hospedagens em relação aos locais, no território brasileiro, onde são aplicados os concursos.

Adicionando temos as despesas de treinamento, fiscalização e atuação dos coordenadores, seminários, cursos, lanches/refeições. Por fim, as despesas com telefonemas para tais serviços e propaganda/publicações de editais e informática.

Portanto, referidos itens são situações próprias, imprescindíveis à prestação de serviço por parte da Fundação no tocante a execução de concursos públicos. Não se trata de despesas facultativas, mas evidentemente obrigatórias, constituindo como que a "matéria prima" da produção do serviço.

(...)

Assim, devem ser considerados insumos, conforme a interpretação desse termo, amparada pela doutrina a respeito do tema.

(...)

Assim, todos os créditos a que se referem os itens 1, 2, 3, 4 e 5, acima descritos, enquadram-se dentro da Lei nº 10.833 art.3º, § 2º para que seja deduzidos (ou concedidos para o cálculo a ser apurado), conforme segue:

(...)

De acordo com o inciso li, do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, as aquisições efetuadas no mercado interno, de bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda geral geram direito a crédito de PIS (1,65%) e COFINS (7,6%).

No "conceito de insumos" de bens incluem-se aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens e serviços destinados à venda, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, e, como utilizados na prestação de serviços, os bens nela aplicados ou consumidos.

Diante disso, conclui-se que o inciso li, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, e inciso li, da Lei 10637/02, permitem calcular o crédito do COFINS e PIS sobre os bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes.

Anote-se, que, nas empresas (entidades) prestadoras de serviço, a abrangência da palavra "insumo" depende da atividade da empresa, mas a quase totalidade dos dispêndios não deixa de ser insumos, a exemplos com gastos de telefonemas, viagens de funcionários, computadores e muitos outros são insumos na prestação de serviços.

Entretanto, a Receita Federal vem aumentando as restrições para cálculos dos créditos de PIS e COFINS das prestadoras de serviço por meio de "atos administrativos e de soluções de consultas". Ocorre que essas "Soluções de Consulta, sem base legal, só admitem créditos quando aplicados ou consumidos diretamente no serviço prestado, excluindo os créditos das empresas de advocacia, engenharia consultiva, inclusive fundações e outras entidades.

(...)

Dessa forma, como lembra o autor dessa obra, tais atos administrativos - Soluções de Consultas - COSIT - não têm a necessária base legal. Afirmação essa correta, porque tais restrições somente seriam cabíveis por força de lei.

b) Item da planilha de cálculo - referente a máquinas e equipamentos para produção e segurança - Total dos créditos não aceitos = R\$ 1.397.450,06 - v."§1º. inciso VI, do art. 3º das Leis 10.833 de 2003 e 10.637 de 2002.

A Fundação Carlos Chagas utiliza, constantemente, gráfica própria (máquinas e equipamentos) para a impressão do material, dentre outros, destinados aos concursos públicos, como editais e cadernos de prova e publicações da pesquisa educacional.

A segurança também é utilizada para a imprescindível proteção do sigilo das pessoas, e especialmente das provas a serem submetidas aos candidatos.

Nesses casos, opcionalmente, o contribuinte poderá calcular esse crédito, em relação a máquinas e equipamentos, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas de 7,6% (Cofins) e 1,65% (Contribuição para o

PIS/Pasep) sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com a IN SRF 457, de 2004.

Para os bens adquiridos depois de 1º de outubro de 2004, o contribuinte poderá calcular esse crédito, em relação a máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados em ato do Poder Executivo, no prazo de 2 (dois) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas de 7,6% (Cofins) e 1,65% (Contribuição para o PIS/Pasep) sobre o valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do valor de aquisição do bem (art. 2º da Lei 11.051/2004, e Decreto 5.222/2004, e IN SRF 457, de 2004). Em consequência, devem ser aceita a planilha efetuada pela contabilidade da Fundação Carlos Chagas, referente à base de cálculo das receitas e os créditos que não foram aceitos pela Receita Federal, e que, portanto, devem ser concedidos, no montante de R\$ 13.626.317,82, embora recusadas, sem apoio legal e doutrinário, pela Sra. Auditora Fiscal, conforme segue:

Base do PIS/COFINS do auto original	88.278.744,84
Valores créditos pretendidos na impugnação	25.577.693,31
Valores impugnados mantidos como indedutíveis	zero
Valores impugnados aceitos como dedutíveis	25.577.693,31
Base reapurada PI/COFINS	62.701.051,53

Entretanto, é de rigor considerar, e apenas para argumentar, que a Fundação Carlos Chagas, por ser uma entidade que goza de imunidade de impostos e isenção (leia-se "imunidade") de contribuições sociais, tendo dentre suas atividades, também, a prestação de serviços, não está enquadrada no "regime não cumulativo do PIS/COFINS (porque a Fundação não apura o IRPJ com base no Lucro Real) e nem no regime cumulativo do PIS/COFINS (porque a Fundação não apura o IRPJ com base no Lucro Presumido ou Arbitrado) para fins do recolhimento do PIS/COFINS, mas sim no "regime diferenciado" por ser, comprovadamente, "uma entidade sem fins lucrativos".

Nesse caso, ou seja, estando a contribuinte Fundação Carlos Chagas enquadrada no "regime diferenciado", está obrigada recolher, apenas, a contribuição para o PIS, no montante de 1 % da folha de salários, em conformidade com o art. 13 da Medida Provisória nº 2158-35/200, o que já ocorre.

Em relação a COFINS e considerando o "regime diferenciado", a Fundação sendo uma entidade sem fins lucrativos está isenta (imune) dessa contribuição social nos termos do art. 14, inc. 1 O, c/c. art. 13 da Medida Provisória nº 2158-35/2001, apesar de recolher tais valores judicialmente.

Dessa forma, a Receita Federal deve reconhecer a imunidade/isenção em relação a COFINS e, também, conceder a integralidade dos créditos pretendidos na impugnação na hipótese de eventual autuação.

8. Ante o exposto, reitera-se integralmente a impugnação apresentada pela Fundação Carlos Chagas, junto ao DRJ.

Apreciados os argumentos da impugnação o lançamento foi julgado procedente em parte, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2010
DO LUCRO TRIBUTÁVEL.

Suspensa a imunidade/isenção o lucro tributável deve ser apurado pela Autoridade Fiscal, a partir das receitas e despesas identificadas na contabilidade. Essa apuração não se confunde com o superávit.

REGIME DE APURAÇÃO.

A regra geral do regime de apuração do IRPJ é trimestral, que deve ser aplicada quando suspensa a imunidade/isenção.

BASE DE CÁLCULO.

Identificados erros na base de cálculo não justificados pela Autoridade Fiscal, é de se considerar os valores escriturados na contabilidade como corretos, já que esta faz prova a favor do contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/01/2010

INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Na prestação de serviços, são considerados insumos os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado e os serviços prestados por pessoas jurídicas domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Na prestação de serviços, são considerados insumos os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado e os serviços prestados por pessoas jurídicas domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2010

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Por decorrência, o mesmo procedimento adotado em relação ao lançamento principal estende-se aos reflexos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada, apresentou Recurso Voluntário para acolhimento da preliminar de julgamento conjunto dos recursos relativos aos Autos de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS; seja tornado sem efeito o ADE n. 51/2014, com restabelecimento da Imunicade Constitucional Tributária da Fundação Carlos Chagas, objeto do processo 10.314.729115/2014-11; ser em consequência, reconhecida a nulidade dos lançamentos constantes do Auto de Infração referente ao IRPJ e CSLL; subsidiariamente, serem tornados insubsistentes, em razão das inconsistências, incorreções e ilegalidades existentes, especialmente para concessão do crédito pleiteado da conta 3.2, COFINS (depósitos judiciais), com a consequente redução do valor dos tributos IRPJ e CSLL, exclusão dos juros de mora de ambos os tributos e cancelamento da multa de 75% sobre os tributos supostamente devidos.

É o breve relatório.

Voto

Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo, preenche os requisitos de admissibilidade, portanto passo a analisá-lo.

DAS CONSIDERAÇÕES SOBRE O ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO DE SUSPENSÃO DA IMUNIDADE E DA ISENÇÃO

A Recorrente contesta o Ato Declaratório Executivo nº 51, de 2014, repetindo os mesmos argumentos já apresentados na impugnação contra esse ato, constante do processo nº 10314.729115/2014-11.

Todas as questões foram enfrentadas no âmbito do mencionado processo e dado o pedido de julgamento conjunto formulado pela parte e deferido pelo colegiado em sede de resolução, anoto que embora estes autos tenham por objeto apenas o crédito tributário constituído, não obstantemente a conexão entre as matérias, verifiquei que o resultado daquele processo implicaria suas consequências no resultado deste julgamento.

Assim, observo que nos autos do processo 10314.729115/2014-11, votei por dar provimento ao Recurso Voluntário e reconhecer a imunidade da Recorrente, assistindo-lhe razão quando aduz que a preservação do patrimônio fundacional e compromisso dos administradores e que a inexistência de fins lucrativos não implica necessariamente em ter receitas limitadas a suportar apenas os custos operacionais, devendo ter sobras financeiras, bem geridas, até para evoluir e se modernizar, aprimorando seus objetivos institucionais e cumprir com sua finalidade, tendo sido o superávit da Recorrente sempre mantido em seu patrimônio, no desenvolvimento e manutenção das suas atividades dentro do país.

Desta forma, caso haja concordância dos demais conselheiros quando a dar provimento à aquele recurso tornado sem efeito o ADE n. 51/2014, com restabelecimento da Imunidade Constitucional Tributária da Fundação Carlos Chagas, objeto do processo 10.314.729115/2014-11, não há como subsistir os lançamentos aqui discutidos.

Caso vencida, mantenho a decisão DRJ e afasto as alegações realcionadas às inconsistências, incorreções e ilegalidades arguidas no Recurso Voluntário.

IV - DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

Quanto ao Recurso apresentado contra o crédito tributário constituído, cabe analisar cada um dos tributos lançados.

IV.I - IRPJ e CSLL

IV.I.1 - Do Lucro Tributável

A Recorrente alega que lucro não deve ser confundido com superávit e afirma que este destina-se à manutenção e ao desenvolvimento de seus objetivos sociais. Assim, o superávit não seria lucro tributável.

No entanto, essa alegação não merece prosperar, pois a Autoridade Fiscal considerou como lucro líquido os resultados apurados pela própria impugnante, ou seja, foram utilizados os balancetes mensais apresentados pelo contribuinte e conciliados com a sua DIPJ original, de maneira a determinar o montante real de receitas e despesas utilizado na reconstituição da Base do Lucro Real Trimestral (fls. 947 a 949). Nessas folhas, identificam-se perfeitamente as receitas, custo e despesas operacionais e não operacionais. E o que é o lucro líquido, em última análise, senão a diferença entre as receitas e custos/despesas, conforme art. 248 do RIR/1999.

O lucro líquido, resultado do período-base, será ainda ajustado pelas adições, exclusões e compensação autorizadas, conforme disposto no art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

No caso concreto, a Autoridade Autuante não indicou nenhum ajuste, de modo que o Lucro Líquido é o próprio Lucro Real.

Não obstante, isso não impede que a Impugnante indique eventuais ajustes necessários para a correta apuração da base de cálculo, que podem ser resolvidos em favor do contribuinte, nos termos do art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não foi feito.

Não se trata, portanto, de tributação de superávit e sim do Lucro Real reconstituído pela Autoridade Fiscal.

IV.1.2 - Do regime de apuração

Quanto ao regime de apuração, a Impugnante insurge-se contra a autuação pela sistemática do lucro real trimestral, entendendo-a indevida, sob o argumento de que não houve opção por esse regime de tributação pela impugnante, até porque ela não tinha como fazer essa opção, pois estava protegida pela imunidade tributária.

Cabe esclarecer que, com o advento da Lei nº. 9.430/1996, a regra geral de tributação do IRPJ e da CSLL devidos pelas pessoas jurídicas passou a obedecer à periodicidade trimestral, na forma determinada pelo caput do art. 1º, c/c o art. 28 dessa lei.

A tributação em bases anuais foi reservada pela mesma norma àquelas pessoas jurídicas que optassem pelo pagamento mensal do imposto e da contribuição em bases estimadas, conforme reza o art. 2º e §§ do texto legal em comento.

Por certo, há possibilidade de opção pelo regime de lucro real com apuração de base anual, desde que atendida condição prevista no parágrafo único do art. 3º daquele mesmo dispositivo.

Tratando-se de entidade imune, é evidente que, no ano-calendário respectivo, a opção por qualquer forma de tributação não tinha razão de ser, inexistindo o pagamento mensal que permitiria a apuração anual. No entanto, suspensa a imunidade tributária, só resta a apuração trimestral, que é a regra geral.

Por essas razões, não há qualquer incorreção no regime de tributação utilizado pela autoridade fiscal para apuração do IRPJ e da CSLL. A lei nº 9.430/1996 define, em seu artigo 1º a apuração do imposto de renda com base no lucro real, presumido ou arbitrário, por períodos de apuração trimestrais. Esta é a apuração em regra.

1 Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

(...)

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

2 Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

3 Art. 3º A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, ou a opção pela forma do art. 2º será irrevogável para todo o ano-calendário.

Parágrafo único. A opção pela forma estabelecida no art. 2º será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade.

A impugnante contesta a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, indicando uma diferença de R\$ 3.466.690,23 a maior, que seria decorrente dos itens “Deduções da Receita Bruta”, “Outras Receitas/Despesas”; “Receitas/Despesas Extraordinárias”; “Despesas Administrativas” e “Despesas Comerciais”. Nesse sentido, alega que a autoridade fiscal não considerou as despesas do grupo de contas do Balancete Fiscal de nºs 3.2; 3.3; 3.4; 5.1 e 5.2.

Demonstrou a diferença na planilha constante das folhas 3.433, onde se evidenciou a não dedução da Cofins registrada na conta 3.2 – Deduções de Receita

Bruta, nos meses de maio a dezembro de 2010, majorando-se a base de cálculo dos referidos tributos em R\$ 1.612.805,17.

Os elementos de prova indicados pela impugnante constam das fls. 19449 a 19609.

A planilha com a reapuração do IRPJ/CSLL foi anexada pela Autoridade Fiscal às fls. 19882 e 19883 e a impugnante não se manifestou sobre a reapuração feita pela Autoridade Fiscal, que, aliás, atendeu integralmente ao solicitado por aquela.

Em relação à conta 3.2.01.0001-6 – Cofins, a Autoridade não se manifestou no relatório de diligência, conforme demandado. No entanto, na planilha elaborada com a reapuração da base de cálculo do IRPJ/CSLL os valores indicados nos meses de maio a dezembro/2010 relacionados à referida conta foram deduzidos da Receita Operacional Bruta.

Conforme consta dos autos, existe Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídica com pedido de liminar para Depósito Judicial de Cofins, objeto do processo nº 20266-76.2010.4.01.3400, nos valores equivalentes aos demandados pela Impugnante em relação aos meses de maio a dezembro/2010, totalizando R\$ 1.612.805,1.

A Lei nº 8.981, de 1995, em seu art. 41, § 1º, veda expressamente a dedução, na determinação do Lucro Real, dos tributos e contribuições que estejam com a exigibilidade suspensa, conforme transcrito a seguir:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

Destarte, por se tratar exatamente da questão, não devem ser deduzidas da Receita Bruta os valores depositados judicialmente a título de Cofins.

Quanto às demais parcelas, a Recorrente apresentou balancete mensal de movimentação, razão analítico e planilhas com a descrição dos valores debitados e creditados nas contas contábeis, documentos sobre o quais a decisão recorrida apontou:

Analisando-se a planilha de cálculo do IRPJ/CSLL originalmente elaborada pela Autoridade Fiscal, verifica-se, que em relação ao mês de dezembro/2010, foram considerados somente os valores debitados ou creditados nas contas, conforme a sua natureza de despesa e receita, respectivamente. Ou seja, a Autoridade Fiscal não considerou os valores líquidos lançados nas contas, em razão de estornos ou outros motivos, que registraram lançamentos contrários à natureza da conta, conforme tabela a seguir:

Conta	Débito (R\$)	Crédito (R\$)	Valor líquido (R\$)
3.3 – Outras Receitas/Despesas	1.547.692,85	15.116.270,06	13.568.577,21
3.4 – Receitas/Despesas Extraordinárias	1.345.421,91	42.353,98	1.303.067,93
5.1 – Despesas Administrativas	3.108.395,72	626.217,66	2.482.178,06
5.2 – Despesas Comerciais	160.728,80	2.026,87	158.701,93

Veja-se que a metodologia aplicada resultou tanto em valores a maior de receita, quanto a menor de despesas e que foram demonstrados pela impugnante.

Ainda, especificamente em relação às contas 3.3 – Outras Receitas/Despesas e 3.4 Receita/Despesas Extraordinárias, a Autoridade Fiscal digitou os valores de R\$ 15.475.095,38 e R\$ 1.878.679,35, sendo que o valor dos créditos totalizaram R\$ 15.116.270,06 e R\$ 1.345.421,91, respectivamente, o que indica evidente erro, uma vez que não foram apontadas as justificativas para que os valores considerados fossem superiores aos valores creditados nas contas.

Pois bem, considerando-se que a contabilidade faz prova em favor do contribuinte e que cabe à Autoridade Administrativa a prova da inveracidade dos fatos nela registrados, conforme arts. 923 e 924 do RIR/1999, a seguir transcritos, é de se aceitar os valores apresentados pela Impugnante, em relação às contas 3.3, 3.4, 5.1 e 5.2, já que a Autoridade Fiscal assim concordou e também não questionou a veracidade dos fatos registrados:

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Ônus da Prova

Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º).

Diante de todo o exposto, acata-se a retificação das contas 3.3, 3.4, 5.1 e 5.2, no mês de dezembro de 2010, conforme demonstrado pela Impugnante e rejeita-se a dedução da Cofins sub júdice da conta 3.2 – Receita Operacional Bruta, resultando nos valores calculados no item a seguir.

IV.I.4 - Cálculo do IRPJ/CSLL exonerado/mantido

IV.II - PIS e Cofins

A Recorrente reitera os argumentos da impugnação e alega que a entidade goza de imunidade de impostos e isenção de contribuições sociais, tendo dentre suas atividades também a prestação de serviços. Que está enquadrada no regime diferenciado de PIS/Cofins por ser uma entidade sem fins lucrativos. Assim, estaria obrigada a recolher apenas o PIS no montante de 1% sobre a folha de salários, em conformidade com o art. 13 da MP nº 2158-35/2000, o que já ocorre. Em relação à Cofins, estaria “imune” dessa contribuição nos termos do art. 14, inciso 10. c/c art. 13 da MP nº 2158-35/2001, apesar de recolher tais valores judicialmente.

Registra que a Autoridade Fiscal informou nas fls. 15 do TVF que para determinação do valor do PIS/Pasep, não cumulativo, foi aplicada a alíquota de 7,6% sobre a base de cálculo, mas que teria havido equívoco pois no Demonstrativo de Apuração do PIS/Pasep foi aplicada a alíquota de 1,65%, a qual entende que deve ser aplicada somente sobre a base de cálculo calculada pela impugnante, conforme planilha anexa e respectivo DVD.

Contesta a não cumulatividade instituída pela Lei nº 10.637/2002, por considerá-la parcial já que não fora permitida a dedução da contribuição paga em todas as operações imediatamente anteriores.

Aponta erro na base de cálculo, já que na Planilha elaborada pela Autoridade Fiscal, o valor de R\$ 1.384.901,65 não confere com a constante da “Descrição dos fatos e enquadramento legal contribuição para o PIS/Pasep” (R\$ 1.484.901,65), por haver uma diferença a maior de R\$ 100.000,00 referente ao fato gerador (31/01/2010), decorrente de repetição desse valor.

Ainda sobre a base de cálculo, considera que há uma diferença a maior no valor de R\$ 25.567.693,64, referente a “outras receitas” ou “receitas não operacionais” e que a base de cálculo correta seria R\$ 62.701.051,53 e não R\$ 88.278.744,84. Justifica que deveriam ter sido considerados vários créditos tais como remessa de produtos pelo correio, ou outro meio de transporte, insumos consistentes em despesas com professores e integrantes das Bancas Examinadoras e outras despesas correlatas.

Quanto à estes argumentos, mantenho incólumes os argumentos da DRJ ao afirmar que:

Primeiramente, cabe repisar que a imunidade e a isenção da entidade foram suspensas corretamente, conforme já enfrentado no Acórdão 02-074.441.

Dessa forma, não cabe analisar os argumentos relacionados ao recolhimento do PIS no montante de 1% sobre a folha de salários (art. 13 da MP nº 2158-35/2000) e tampouco os recolhimentos judiciais da Cofins.

Quanto à indicação da alíquota de 7,6% relativa ao PIS não cumulativo, trata-se de evidente erro de digitação da Autoridade Fiscal, em seu TVF, pois ao se referir ao cálculo do PIS não cumulativo fez referência à Cofins. Não obstante, esse erro é meramente formal e não maculou o Auto de Infração, já que o cálculo do tributo foi realizado com a alíquota correta prevista na Lei nº 10.637, de 2002, qual seja, 1,65%, conforme se observa nas imagens a seguir:

Referência à apuração do PIS no TVF:

11.1 **CSLL:** A CSLL foi determinada mediante a aplicação da alíquota de 9% (nove por cento) sobre o resultado ajustado, presumido ou arbitrado

11.2 **PIS não cumulativo:** Para determinação do valor da COFINS aplicou-se, sobre a base de cálculo apurada a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

11.2 **COFINS não cumulativo:** Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

Processo nº 10314.720043/2015-10
Acórdão n.º 1401-003.078

S1-C4T1
Fl. 20.654



DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
INCIDENTE SOBRE O FATURAMENTO
REGIME NÃO-CUMULATIVO

PROCESSO: 10314-720.043/2015-10

SUJEITO PASSIVO

CNPJ
60.555.513/0001-90
Nome Empresarial
FUNDAÇÃO CARLOS CHAGAS

INFRAÇÕES APURADAS EM BASE DE CÁLCULO

Período de Apuração	Multa	Valor Tributável	Alíquota	Contribuição Apurada
01/2010	75,00%	1.484.901,65	1,65%	24.500,88
02/2010	75,00%	1.200.805,68	1,65%	19.813,29
03/2010	75,00%	1.277.922,85	1,65%	21.085,73
04/2010	75,00%	1.364.177,37	1,65%	22.508,93
05/2010	75,00%	1.258.008,41	1,65%	20.757,14
06/2010	75,00%	33.018.908,46	1,65%	544.811,99
07/2010	75,00%	1.299.896,94	1,65%	21.448,30
08/2010	75,00%	1.130.578,19	1,65%	18.654,54
09/2010	75,00%	13.620.662,22	1,65%	224.740,93
10/2010	75,00%	1.250.871,90	1,65%	20.639,39
11/2010	75,00%	1.797.307,61	1,65%	29.655,58
12/2010	75,00%	29.684.703,56	1,65%	489.797,61

Portanto, não há erro efetivo na aplicação da alíquota para determinação do PIS não cumulativo.

Quanto à contestação da não cumulatividade do PIS/Pasep e Cofins instituída pela Lei nº 10.637/2002 e Lei 10.833/03, não cabe a este colegiado se pronunciar sobre alegações contra lei em tese, já que somente ao STF e STJ compete afastar a aplicação de lei.

No que se refere ao erro apontado na base de cálculo, relacionado à alegada duplicidade de digitação de valor de R\$ 100.000,00 relativo ao fato gerador de 31/01/2010, do PIS, verifica-se que, de fato, na referida data, a Autoridade Fiscal informou na “Planilha de Apuração da Base de Cálculo Tributável” (fl. 19670), o valor de R\$ 1.384.901,65 a título de Base de Cálculo do PIS, porém, no Auto de Infração do respectivo tributo, informou uma base de cálculo de R\$ 100.000,00 e de R\$ 1.384.901,65, totalizando R\$ 1.484.901,65.

Conforme balancete contábil do mês de janeiro/2010, os créditos lançados na conta 3.4.01 – Receitas não operacionais são iguais a R\$ 1.384.164,61 e, na conta 3.1 – Receita Operacional Bruta são iguais a R\$ 737,04, o que totaliza R\$ 1.384.901,65.

Trata-se, portanto, de evidente erro na base de cálculo do PIS no mês de janeiro de 2010, de modo que deve ser retificado o valor da infração reduzindo-a em R\$ 100.000,00.

Com relação à contestação decorrente do não aproveitamento de créditos, por meio da Resolução nº 02-001.944, de 21 de dezembro de 2015, a 10ª Turma da DRJ Belo Horizonte determinou que a Autoridade Fiscal esclarecesse os motivos para não ter concedido créditos na apuração do PIS e da Cofins, bem como analisasse os créditos devidos ao contribuinte, reapurando a base de cálculo das referidas contribuições.

Em atendimento à intimação, a Autoridade Fiscal assim pronunciou:

10. Algumas despesas questionadas, formaram convicção de sua propriedade para concessão de crédito na apuração do PIS/COFINS, sendo aceitas como dedutíveis da base de cálculo do auto de infração lavrado.

Foram acatadas, para tal análise, as premissas dos artigos 1º a 16, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Produzo, para tanto, a planilha REAPURAÇÃO BASE PIS/COFINS (DOC.III), apoiada pelo demonstrativo do contribuinte (DOC.IV) juntada ao presente relatório, com os valores a serem, agora, assumidos no auto de infração de PIS/COFINS, alterando os valores originalmente lavrados. Assim, a nova base de IRPJ assume o valor total em 2010 de R\$ 76.444.019,95, apurado na forma mensal.

Nas fls. 19877 a 19878, consta planilha onde os valores das contas cujos créditos eram pretendidos foram analisados e negados, com a devida motivação. Os grupos das contas podem ser assim resumidos, bem como as respectivas motivações:

Despesas com Transporte/Locação de Veículo/Hospedagem/Diárias = Solução de Consulta Cosit nº 99044, de 2017

Pessoal/Pesquisadores/Coordenação/Treinamento/Banca examinadora = Lei nº 10.833, art. 3º, parágrafo 2º

Tributos/Lanches e Refeições/Seminários e Workshops/Segurança/Publicações = sem previsão nas Leis 10.833 e 10.684

Telefonemas = Solução de Consulta Disit/SRRF 04 nº 4002, de 2017;

Propaganda = Solução de Consulta Disit/SRRF 08, nº 137, de 2013;

Compra de máquinas e equipamentos para produção = justificou que a aquisição de bens para o ativo imobilizado, por si só, não gera o direito ao crédito de PIS/Pasep e Cofins e que o que possibilita a tomada de créditos é a depreciação ou a amortização desses bens incorrida no mês (§ 1º, inciso III, do art. 3º das Leis nº 10.833, de 2003, e da Lei nº 10.637, de 2002.

A impugnante manifestou-se sobre o Relatório Fiscal e apontou alguns erros de cálculo cometidos pela Autoridade Fiscal, a saber:

a) Item da planilha de cálculo - referente Contribuição para Escolas: A planilha de PIS E COFINS elaborada pela Sra. Auditora Fiscal está com valor de R\$ 116.650,60 ("Contribuição para Escolas") lançada em duplicidade no "Total dos Créditos não aceitos", como se observa de fls. 268 e 269, resultando na base de cálculo correta, ou seja em R\$ 13.626.317,82, conforme Planilha elaborada pela Contabilidade da Fundação Carlos Chagas, em anexo (doc.15).

(...)

d) Item da planilha de cálculo: referentes a tributos (INSS e ISS), tarifa de inscrição, seminários e workshops, segurança, publicações, material de limpeza e de escritório, lanches/refeições, custos indiretos-overhead, e contribuição para escolas - Total dos créditos não aceitos = R\$ 4.116.553,62, subtraindo o valor R\$ 116.650,60 (crédito em duplicidade) - Créditos não aceitos, mas com correção, no total de R\$ 3.999.903,02, cf. planilha da contabilidade Fundação Carlos Chagas -"sem previsão legal Leis 10.833 e 10.684"

Ainda, defende que no conceito de insumos de bens incluem-se aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens e serviços destinados à venda, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, e como utilizados na prestação de serviços, os bens nela aplicados ou consumidos, de modo que interpretando-se o inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03 e inciso II, da Lei nº 10.637/02, permite calcular o crédito da Cofins e PIS sobre os bens e serviços

utilizados como insumo na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes.

Argumenta que nas empresas (entidades) prestadoras de serviço a abrangência da palavra “insumo” depende da atividade da empresa, mas a quase totalidade dos dispêndios não deixa de ser insumos, a exemplo de gastos de telefonemas, viagens de funcionários, computadores e muitos outros insumos na prestação de serviços.

Entende que a Receita Federal vem aumentando as restrições para cálculos dos créditos de PIS e Cofins das prestadoras de serviços por meio de “atos administrativos e de soluções de consultas”, sem base legal, que seriam cabíveis somente por força de lei.

Pois bem, em relação à prestação de serviços, a IN/RBF nº 404/2004 define o que pode ser considerado insumo em seu art. 8º, in verbis:

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou b.2) na prestação de serviços;

II - das despesas e custos incorridos no mês, relativos:

a) a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

b) a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

c) a despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos tomados de pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples);

d) a contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples; e e) a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor;

III - dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos:

a) a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

b) a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados na atividade da empresa; e IV - relativos aos bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada na forma desta Instrução Normativa.

§ 1º Não gera direito ao crédito o valor da mão-de-obra pago a pessoa física.

§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês pode ser utilizado nos meses subseqüentes.

§ 3º Para efeitos do disposto no inciso I, deve ser observado que:

I - o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o valor do custo dos bens; e II - o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) integra o valor do custo de aquisição de bens e serviços.

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

§ 5º A pessoa jurídica que, tributada com base no lucro presumido ou optante pelo Simples, passar a ser tributada com base no lucro real, na hipótese de sujeitar-se à incidência não-cumulativa da Cofins, tem direito ao aproveitamento do crédito presumido na forma prevista no art. 26, calculado sobre o estoque de abertura, devidamente comprovado, na data da mudança do regime de tributação adotado para fins do imposto de renda.

§ 6º Os bens recebidos em devolução, tributados antes do início da aplicação desta Instrução Normativa, ou da mudança do regime de tributação de que trata o § 5º, devem ser considerados como integrantes do estoque de abertura referido no art. 26, devendo o crédito ser utilizado na forma do seu § 2º, a partir da data da devolução.

§ 7º O aproveitamento de crédito na forma dos §§ 2º e 5º deve ser efetuado sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

§ 8º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

§ 9º Aplica-se ao PIS/Pasep não-cumulativo de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, o disposto:

I - na alínea "b" do inciso I do caput, e nos §§ 4º, 5º e 6º, a partir de 1º de janeiro de 2003; e II - na alínea "e" do inciso II e no inciso III do caput, a partir de 1º de fevereiro de 2004.

Como se verifica, a Instrução Normativa deixou muito claro que, na prestação de serviços, são considerados insumos:

1 - os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado;

2 – os serviços prestados por pessoas jurídicas domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

De acordo com o art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.

Dessa forma, a IN/RFB nº 404/2004 veio regulamentar a incidência não-cumulativa da Cofins e do PIS, devendo, portanto, ser observada pelos contribuintes, como legislação tributária, a teor do art. 96 do CTN.

Nesse contexto, com relação aos serviços prestados por terceiros à entidade e considerados insumos pela Recorrente, cabe ressaltar que só devem assim ser admitidos os créditos de PIS/Cofins relacionados a serviços que tiverem sido prestados por pessoas jurídicas. Isso porque o princípio da não cumulatividade busca eliminar a dupla tributação sobre um mesmo valor já tributado na etapa anterior. Nessa linha, somente as pessoas jurídicas são sujeitos passivos do PIS e da Cofins, de modo que apenas neste caso é que devem ser concedidos os créditos desses tributos, pois conforme anotado pelo acórdão recorrido:

Ocorre que não se localizaram nos autos provas de que os serviços tais como os da Banca Examinadora (2.1.03.04.0001-9), Coordenação (2.1.03.06.0015-5), Fiscalização (2.1.03.06.0017-8), entre outros, foram prestados por pessoa jurídica.

Não se localizaram os contratos que pudessem comprovar essa condição necessária para o direito ao crédito de PIS/Cofins sobre esses valores, de modo que não será concedido, em sede de impugnação, créditos sobre serviços prestados, por terceiros, à entidade.

Quanto aos demais itens, cabe ressaltar, ainda, que a RFB considera insumo apenas os bens e os serviços aplicados ou consumidos diretamente no serviço prestado, excluindo-se do conceito as despesas que se reflitam indiretamente na prestação do serviço, tais como as despesas com hospedagem e viagens.

Nesse contexto, não podem ser considerados insumos as despesas com transporte, locação de veículos, hospedagens, diárias, lanches, refeições, seminários, workshops, segurança, publicações, telefonemas, propaganda. Destarte, correto o entendimento da Autoridade Fiscal ao não conceder crédito de PIS/Cofins sobre despesas com transporte, locação de veículo, hospedagem, diárias, telefonemas, propaganda e demais despesas relacionadas com itens não consumidos diretamente na prestação do serviço.

Quanto às despesas com tributos, lanches e refeições, seminários e workshops, não se encontram listados no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Assim, não existe previsão legal para a concessão de créditos de PIS/Cofins sobre despesas dessa natureza.

No que se refere às despesas com aquisição de máquinas e equipamentos para produção e segurança, no total de R\$ 1.397.450,06, a Impugnante pontua que a entidade utiliza, constantemente, gráfica própria (máquinas e equipamentos) para a impressão do material, dentre outros, destinados aos concursos públicos, como editais e cadernos de prova e publicações da pesquisa educacional e que a segurança

também é utilizada para a imprescindível proteção do sigilo das pessoas e, especialmente, das provas a serem submetidas aos candidatos.

No entanto, da mesma forma, não se enquadram no conceito de insumo as máquinas e equipamentos para produção, conforme art. 8º, I, b, b.2 c/c § 4º, II, “a” da IN/RFB nº 404/2004. Isso porque, em relação a esses bens, são descontados os créditos relativos aos encargos de depreciação e amortização, conforme art. 8º, III, “a” da mesma IN. Não se trata de inovação pela Instrução Normativa, pois o § 1º, inciso III, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e da Lei nº 10.637, de 2002, deixa claro que o crédito do PIS e da Cofins são calculados sobre os encargos de depreciação e amortização incorridos no mês.

Assim, se sobre tais encargos são calculados os créditos de PIS e da Cofins, não há sentido algum em calculá-los também sobre o valor de aquisição de máquinas e equipamentos incorporados no ativo imobilizado.

Isso porque os bens nessa situação não se consomem integralmente e imediatamente na prestação do serviço. O consumo desses bens se dará com o uso e aplicação na produção dos serviços, o que é mensurado pelos encargos de depreciação e amortização, de modo que tais valores podem ser considerados insumos, pois estão sendo consumidos na prestação do serviço.

A Recorrente alega, ainda, que opcionalmente o contribuinte poderá calcular o crédito de PIS/Cofins, em relação a máquinas e equipamentos, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas de 7,6% (Cofins) e 1,65% (PIS/Pasep) sobre o valor correspondente a 1/48 do valor de aquisição do bem, de acordo com a IN SRF nº 457, de 2004.

Ainda, para os bens adquiridos depois de 1º de outubro de 2004, defende que o contribuinte poderá calcular esse crédito, em relação a máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos novos, relacionados em ato do Poder Executivo, no prazo de 2 anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas de 7,6% (Cofins) e 1,65% (PIS/Pasep) sobre o valor correspondente a 1/24 do valor de aquisição do bem (art. 2º da Lei nº 11.051, de 2004, e Decreto nº 5.222, de 2004, e IN SRF nº 457, de 2004).

Veja-se que o benefício é calculado sobre o valor de aquisição dos bens.

No entanto, a planilha de cálculo do PIS e Cofins apresentada pela Impugnante (fls. 19879 a 19881), apenas indica no título “Despesas Diversas – Estrutura”, o total da conta 1.2.03.01.0004-0 “Compra Máquinas e Equipamentos p/Produção”.

Não há a relação de bens e tampouco a prova dos valores de aquisição dos mesmos para que se pudesse analisar eventual direito da impugnante, conforme solicitado.

Ainda, na planilha elaborada pela Recorrente, há indicação de valores sobre os quais solicita o creditamento de PIS/Cofins que podem ser tratar de mesmas máquinas e equipamentos. Ou seja, conta 1.2.03.01.0004-0 (Compra Máquinas e Equipamento para Produção) e conta 5.1.06.01.0004-0 (Depreciação Máquinas e Equipamentos). Trata-se de mesmas máquinas e equipamentos? Caso afirmativo, a referida IN deu uma opção alternativa, mas não um benefício cumulado.

Tendo alegado fato modificativo, cabe ao Recorrente o ônus da prova do seu direito, conforme art. 373, II, do novo CPC, aplicado subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal, o que não foi feito nos autos.

Destarte, correta a não concessão de crédito de PIS/Cofins sobre as despesas com a compra de máquinas e equipamentos para produção.

Diante de todo o exposto, adoto os fundamentos da decisão recorrida e a mantenho pra reconhecer que devem ser acatados apenas parcialmente os créditos de PIS/Cofins sobre os itens a que a legislação tributária dá direito, conforme decidido neste item.

Nas fls. 20422 dos autos processo anexou-se a planilha elaborada pela Impugnante com a indicação dos créditos que foram ou não acatados, acompanhada da devida motivação.

Juros de Mora

Quanto a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, entendo também que há omissão há ser sanada, posto que tal análise restou prejudicada no meu voto vencido que dava ao recurso voluntário, para no mérito reconhecer a ilegalidade da Instrução Normativa (IN) nº 243/2002 e excluir o frete e o seguro do computo do preço praticado e afastar a obrigatoriedade por parte da autoridade fiscal no que diz respeito a escolha do método mais benéfico ao contribuinte.

Enquanto que o voto vencedor, embora houvesse mantido o lançamento sob o principal argumento de reconhecer a legalidade da IN SRF 243/2002 e entender que não houve inconsistência por parte da Fiscalização ao incluir as despesas com fretes, seguros e impostos devidos na importação no cálculo do preço parâmetro, não analisou a alegação da impossibilidade da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

No que diz respeito a esse questionamento anoto a solução proposta pela Súmula CARF 108, no sentido de que: "Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício".

Razão pela qual , conforme apresentado acima, entendo estar correta a decisão de Piso na parte em manteve a exigência da aplicação da taxa SELIC sobre o crédito tributário relativo à multa de ofício. Assim, complemento o voto por negar provimento ao recurso quanto a este ponto.

Do percentual confiscatório da multa de ofício.

Argui a recorrente que o percentual de multa qualificada, seria exagerado, na medida em que resta por arrancar uma parcela considerável do patrimônio do contribuinte. Este é o caráter confiscatório da multa exigida.

À luz do artigo 103, I, da Constituição Federal, o chefe do Poder Executivo, no caso o Presidente da República, tem legitimidade para propor ação direta de inconstitucionalidade sustentando que determinada lei viola da Constituição. Contudo, nem o Presidência da República e tampouco os demais órgãos da Administração podem deixar de cumprir lei sob o pretexto de que esta viola norma Constitucional. Neste sentido, por força do artigo 26-A, § 6º, I, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, a seguir transcrito, os Conselheiros do Carf somente podem deixar de aplicar lei sob o

fundamento de inconstitucionalidade após o Supremo Tribunal Federal, por seu Plenário, em controle concentrado ou difuso, por decisão definitiva, ter reconhecido a inconstitucionalidade da norma.

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

....

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

A propósito, na mesma linha dos fundamentos anteriormente expostos, a matéria resultou Sumulada junto ao Carf, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Deste modo, não conheço das questões que sustentam a insubsistência do crédito tributário com base em alegações relacionadas à inconstitucionalidade das normas apontadas pela recorrente.

Ante o exposto, não conheço do Recurso de Ofício e nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.