



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

Processo nº 10680.012957/2004-82
Recurso nº 252.280 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3301-00.576 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de julho de 2010
Matéria COFINS
Recorrentes DRJ-BELO HORIZONTE/MG
FUNDAÇÃO DE DESENVOLVIMENTO E PESQUISA - FUNDEP

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/07/1999

DECADÊNCIA. DIFERENÇAS APURADAS. LANÇAMENTO.

O prazo para a Fazenda Nacional exigir crédito tributário decorrente de contribuição social não-declarada e/ ou declarada/paga por valor inferior ao efetivamente devido é de 05 (cinco) anos contados dos respectivos fatos geradores, quando houver pagamento parcial, ou do 1º dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, quando não houver antecipação.

LANÇAMENTO. NULIDADE.

É válido o procedimento administrativo desenvolvido em conformidade com os ditames legais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/08/1999 a 31/12/2002

BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo da Cofins, com incidência cumulativa, é o faturamento mensal da pessoa jurídica, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza, excluídas outras receitas.

BASE DE CÁLCULO RETIFICAÇÃO. PROVAS

A retificação das bases de cálculo mensais está condicionada à comprovação de erros em suas apurações, mediante a apresentação de provas concretas, cópia dos livros diários e razão e/ ou balancetes.

DIFERENÇAS. VALORES DECLARADOS. VALORES DEVIDOS

As diferenças apuradas entre os valores da contribuição declarados e/ ou pagos e os efetivamente devidos com base na receita operacional bruta escriturada mensalmente estão sujeitas a lançamento de ofício, acrescidas das cominações legais, juros de mora e multa de ofício.

IMUNIDADE. INSTITUIÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS

A imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, refere-se somente aos impostos, e a prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal alcança somente as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei.

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA

Não se conhece do recurso de ofício interposto quando, à época do seu julgamento, não mais são atendidas as exigências legais para a sua interposição.

Recurso Voluntário Provido Parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício e, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário para que: I) se exclua do crédito tributário as parcelas e respectivas cominações legais lançadas e exigidas para os meses de competência de janeiro de 1998 a julho de 1999, inclusive, em face da decadência quinquenal; II) se deduza das parcelas mensais não-atingidas pela decadência quinquenal, os valores da contribuição calculados e exigidos sobre receitas financeiras, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Antônio Lisboa Cardoso, Rodrigo Pereira de Mello e Maria Teresa Martínez López que davam provimento parcial para reconhecer a decadência quinquenal contada nos termos do CTN, art. 150, § 4º.

Rodrigo da Costa Possas – Presidente

José Adão Vitorino de Moraes – Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes (Relator), Antônio Lisboa Cardoso, Maurício Taveira e Silva, Rodrigo Pereira de Mello (Suplente), Maria Teresa Martínez López e Rodrigo da Costa Possas (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos de ofício e voluntário interpostos, respectivamente, pela DRJ Belo Horizonte/MG e pelo sujeito passivo, contra que julgou procedente em parte o lançamento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) referente aos meses de competência de janeiro de 1998 a dezembro de 2002.

O lançamento decorreu da falta e/ ou insuficiência da contribuição devida e não declarada naquele período pelo fato de a recorrente ter excluído de sua base de cálculo as receitas de serviços e as receitas financeiras.

Inconformada com a exigência do crédito tributário, interpôs a impugnação às fls. 162/245, requerendo, preliminarmente, o reconhecimento da nulidade do lançamento, sob o argumento de ter sido realizado em desacordo com a legislação tributária e da decadência do direito de a Fazenda Pública constituir-lo, a teor do Código Tributário Nacional (CTN), art. 150, §4º; e, no mérito, o seu cancelamento, por estar imune à Cofins.

Analizada a impugnação, aquela DRJ excluiu as receitas financeiras decorrentes de aplicações de recursos de terceiros aos quais tais receitas foram repassadas, por expressa disposição contratual, manteve a tributação sobre as receitas financeiras da recorrente e julgou o lançamento procedente em parte, conforme acórdão nº 02-15.967, às fls. 522/555, assim ementado.

*"DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.
NORMA GERAL.*

Havendo pagamento de tributo, mesmo que parcialmente, será observado o art. 150, § 4º do CTN. Caso contrário, recorre-se à regra geral do art. 173, inciso I, do mesmo diploma legal.

DECADÊNCIA CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL.

A lei determina que o direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

PRELIMINAR DE NULIDADE.

Rejeita-se a preliminar de nulidade invocada pela defesa, quando não houve cerceamento do direito de defesa do autuado, tendo sido obedecidos na consecução do lançamento todos os requisitos legais inerentes a tal atividade.

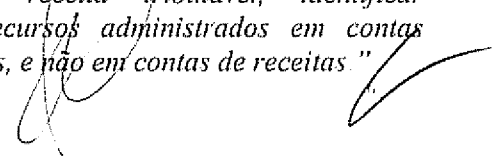
CONTRIBUIÇÕES PARA SEGURIDADE SOCIAL ISENÇÃO

São isentas das contribuições para seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

RECEITAS FINANCEIRAS.

Segundo os preceitos da legislação fiscal, as receitas financeiras compõem a base de cálculo da COFINS

Não são receitas financeiras próprias do contribuinte os rendimentos obtidos de aplicação no mercado de capitais quando os respectivos recursos forem de terceiros que, por disposição contratual, estejam sendo administrados por ela (empresa contratada), devendo a sistemática contábil adotada para reconhecimento da receita tributável, identificar claramente os referidos recursos administrados em contas patrimoniais ativas e passivas, e não em contas de receitas."



Por ter exonerado crédito tributário, em valor superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), a DRJ Belo Horizonte/MG recorreu de ofício dessa decisão, conforme determina a Portaria MF nº 375, de 07/12/2001, art. 2º.

Cientificada dessa decisão, a recorrente interpôs o recurso voluntário às fls. 572/577, requerendo: 1) o cancelamento do Ato Declaratório de Suspensão de sua Imunidade, pois atende rigorosamente todos os requisitos definidos na Constituição Federal e CTN para fazer jus a esse benefício; e, 2) o cancelamento do lançamento por ter sido realizado em desacordo com a legislação tributária e por ter decaído o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário a teor do § 4º do art. 150 do CTN.

Para fundamentar seu recurso, expendeu extenso arrazoadado sobre: I) a suspensão da imunidade que está sendo discutida no processo administrativo nº 10680.009574/2003-46, e; II) o lançamento da Cofins: II.1) preliminarmente, discorreu sobre o princípio da verdade material e exatidão do tributo, concluindo que, no processo administrativo, predomina o princípio da verdade material e que é dever da autoridade administrativa utilizar-se de todas as provas e circunstâncias de que tenha conhecimento ou mandá-las produzi-las, trazendo-as aos autos, quando forem capazes de influenciar a decisão sobre o litígio; e, II.2) no mérito: II.2.1) a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário, defendendo a aplicação do CTN, art. 150, §4º; II. 2.2) a apropriação de receitas financeiras (rateio), concluindo que as receitas financeiras decorrentes de aplicações de projetos cujas receitas pertencem a terceiros devem ser excluídas da base de cálculo da Cofins; e, II.2.3) erros na apuração da base de cálculo da Cofins constantes do auto de infração, concluindo que tal equívoco culminou com a apuração de base de cálculo a maior no valor de R\$ 878.589,66 (oitocentos e setenta e oito mil quinhentos e oitenta e nove centavos e sessenta e seis centavos) para o ano-calendário de 2001.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, Relator

O recurso de ofício apresentado não atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

A DRJ Belo Horizonte recorreu de ofício de sua decisão por ter desonerado o sujeito passivo de créditos tributários (principal e multa de ofício), no valor de R\$ 651.679,18 (seiscentos e cinquenta e um mil seiscentos e setenta e nove reais e dezoito centavos), nos termos da Portaria MF nº 375, de 07 de dezembro de 2001, que havia fixado o limite de alçada para recurso de ofício em valor superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais).

No entanto, aquele limite foi alterado por meio da Portaria MF nº 03, de 07 de janeiro de 2008, para valor superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), assim dispondo, *in verbis*:

“Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1 000 000,00 (um milhão de reais)”

Parágrafo único. O valor da exoneração de que trata o caput deverá ser verificado por processo.”

Entendo que os pressupostos de admissibilidade de recurso voluntário devem ser aplicados de conformidade com a legislação vigente na data do seu julgamento pelo Conselho de Contribuintes, quando deverá ser admitido ou não pela Câmara julgadora. Nem poderia ser diferente sob pena de se avolumar os tribunais administrativos com processos em que a própria União Federal, em razão de sua política tributária, não mais tem interesse na lide o que configura verdadeira desistência dela.

Assim, não conheço do presente recurso de ofício.

Quanto ao recurso voluntário, sua apresentação atendeu aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele conheço.

Inicialmente, cabe ressaltar que a recorrente apresentou um mesmo recurso voluntário para três processos administrativos, ou seja, processo nº 10680.008574/2003-46 (suspensão de imunidade), nº 10680.012956/2004-38 (IRPJ/CSLL) e o presente de nº 10680.012957/2004-82 que trata da Cofins cuja lançamento se discute.

Dessa forma, serão apreciadas e julgadas neste processo apenas as matérias referentes ao lançamento da Cofins. As alegações expendidas contra a suspensão da imunidade ficaram prejudicadas por ser objeto de processo específico, bem como as interpostas contra o IRPJ e a CSLL.

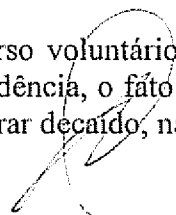
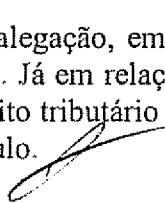
A decisão sobre o processo de imunidade não terá reflexo neste julgamento, porque lá se discute a imunidade a impostos prevista na CF/1988, art. 150, inciso VI, alínea “c”, c/c o CTN, art. 14. Neste se discute a imunidade da recorrente ao pagamento da Cofins sobre receitas de prestação de serviços.

Assim, passemos à análise e julgamento do presente recurso voluntário.

A suscitada preliminar de nulidade do auto de infração e, conseqüentemente do lançamento, não tem amparo legal e não merece prosperar.

A recorrente alegou nulidade sob os argumentos de que teria sido realizado em desacordo com a legislação tributária e teria decaído o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário a teor do § 4º do art. 150 do CTN.

Em relação a primeira alegação, em seu recurso voluntário, não identificou quaisquer infrações à legislação tributária. Já em relação à decadência, o fato de o direito de a Fazenda Nacional constituir parte do crédito tributário se encontrar decaído, na data em que foi cientificada do lançamento, não o torna nulo.



O auto de infração e, conseqüentemente o lançamento, somente seria nulo se tivesse sido lavrado por pessoa incompetente ou sem fundamentação legal, conforme dispõe o Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, art. 59, inciso I, *in verbis*:

“Art. 59. São nulos.

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

(...).”

O auto de infração em discussão foi lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal, servidor competente para exercer fiscalizações externas de pessoas jurídicas e, se constatadas faltas na apuração do cumprimento de obrigações tributárias, por parte da fiscalizada, tem competência legal para a sua lavratura, com o objetivo de constituir o crédito tributário por meio do lançamento de ofício.

Nele foram demonstradas a ocorrência do fato gerador (faturamento mensal decorrente de prestação de serviços), determinada a matéria tributável (Cofins), a infração imputada (declaração e pagamento a menor da contribuição devida) e aplicada a penalidade cabível (multa de ofício), nos termos do CTN, art. 142, e, ainda, foi atendido ao disposto no Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 9º e 10, III.

Assim, possíveis incorreções e/ ou deficiências, como a constituição de crédito tributário referente a fatos geradores cujo direito se encontrava decaído, não o tornam nulo nem anulável e sim defeituoso ou ineficaz até a sua retificação.

No mérito, a questão se resume: a) à decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário; b) à imunidade da recorrente à Cofins sobre seu faturamento mensal; c) à exclusão das receitas financeiras da base de cálculo dessa contribuição; e, d) a erros na apuração da base de cálculo tributada.

a) Decadência

Na data do lançamento, vigia a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que estabelecia o prazo de 10 (dez) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído, para a Fazenda Pública constituir créditos tributários referentes a contribuições destinadas à seguridade social, como no presente caso.

No entanto, em julgamento ocorrido em 11 de junho de 2008, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou inconstitucional o art. 45 daquela lei e, ainda, aprovou na sessão plenária realizada em 12/06/2008 a Súmula Vinculante nº 08, que assim estabelece, *in verbis*: ***“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”***.

Dessa forma, em relação à decadência, a contagem do prazo deve ser efetuada, nos termos do CTN que estabelece duas hipóteses. Uma, a regra geral, definida em seu art. 173, que assim dispõe, *in verbis*:

“Art. 173 O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado,

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Uma segunda, especificamente para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, nos termos do art. 150, § 4º, *in verbis*:

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)"

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

(...)

Do exposto, conclui-se que a regra do art. 173, I, aplica-se para os tributos, em geral, inclusive para os sujeitos a lançamento por homologação, quando o sujeito passivo não cumprir o seu dever de lançar e antecipar o pagamento, ainda que de forma parcial. Já o art. 150, §4º, aplica-se quando o sujeito passivo cumpre de forma parcial a sua obrigação, efetuando antecipações parciais.

Dessa forma, considerando que a contribuinte tomou ciência do lançamento na data de 27/10/2004 (fl. 29), as parcelas lançadas e exigidas para os meses de competência de janeiro de 1998 a julho de 1999, inclusive, devem ser excluídas do lançamento, em face da decadência quinquenal, nos termos daqueles dispositivos legais. Para os meses de competência em que não houve antecipações, aplicou-se a regra geral do 173, inciso I, e para aqueles em que houve antecipações, a do 150, § 4º.

b) imunidade à Cofins

Ao contrário do entendimento da recorrente, a imunidade prevista na CF/1988, art. 150, inciso VI, alínea "c", c/c o CTN, art. 14, não se aplica a contribuições sociais, mas tão-somente a impostos, conforme se depreende de seu conteúdo, *in verbis*:

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

(...),

VI - instituir impostos sobre:

(...),



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

(...).

Também a isenção, na realidade imunidade, prevista no art. 195 da CF/1988, então vigente, não se aplica a entidades educacionais, mas tão somente a entidades beneficentes, conforme se verifica de seu comando:

"Art. 195 A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

(...)

b) a receita ou o faturamento;

(...)

§7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

(...)

A recorrente, conforme consta do termo de verificação fiscal às fls. 43/49, informou que não é detentora de Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, eis que não exerce a filantropia nos moldes definidos no Decreto nº 3.048, de 1999, de forma que recolhe todos os encargos patronais e contribuições previstas em lei.

Dessa forma, não há que se falar em imunidade à Cofins para entidades educacionais, como no presente caso.

c) receitas financeiras

O Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF) no âmbito dos Recursos Extraordinários nºs 357.950 e 358.273, com decisões transitadas em julgado em 5 de setembro, considerou inconstitucionais as alterações das bases de cálculo do PIS e da Cofins, promovidas pela Lei nº 9.718, de 27/11/1998, art. 3º, §1º. Também, o próprio Poder Executivo, levando-se em conta estas decisões, revogou, por meio da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, art. 7º, inciso XII (MP nº 449, de 03/12/2008), aquele parágrafo primeiro que determinava a ampliação da base de cálculo dessas contribuições.

Dessa forma, deve ser afastada a exigência da Cofins sobre as receitas financeiras

d) erros na base de cálculo constantes do auto de infração

A recorrente alegou erro na apuração da base de cálculo constante do auto de infração referente ao ano-calendário de 2001, sob o argumento de que o autuante teria duplicado os valores obtidos a título de “outras receitas”, incluindo-os na receita de prestação de serviços e nas receitas financeiras, apresentando como prova as planilhas às fls. 370.

Realmente do exame dos valores constantes daquela verifica-se uma diferença entre a receita mensal de prestação de serviços tributadas no auto de infração e a que a recorrente alega como correta.

No entanto, com base nos resultados da diligência solicitada pela DRJ Belo Horizonte/MG e na impugnação complementar (fls. 304/345) e respectivos anexos (fls. 350/425), apresentada pela recorrente, aquela DRJ apurou novas bases de cálculo para todas as competências abrangidas pelo lançamento em discussão.

As receitas financeiras apuradas e tributadas por aquela DRJ são exatamente as mesmas reclamadas pela recorrente em sua impugnação complementar. Também, com exceção do ano-calendário de 2001, as receitas de prestação de serviços são as mesmas reclamadas por ela.

Os valores utilizados para apuração das receitas e, conseqüentemente, das bases de cálculo mensais da Cofins foram obtidos dos registros fiscais e contábeis da recorrente. Para os anos-calendário de 1999, 2000 e 2002, nenhuma diferença foi detectada. Já para o ano-calendário de 2001, a recorrente alegou diferenças, apresentando a planilha à fl. 370, elaborada, segundo ela, a partir da escrituração dos livros diário e razão. Contudo, não apresentou cópia de nenhum desses livros, comprovando valores nela lançados.

A simples alegação e transcrição na planilha na comprova o erro alegado. Neste caso, o ônus da prova é da recorrente. Como alegou e não provou, não cabe a retificação dos erros alegados.

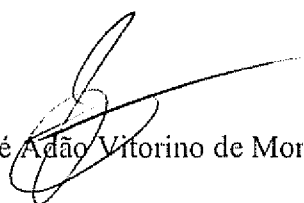
Ressalte-se que os valores das bases de cálculo da Cofins, considerados no auto de infração e na decisão recorrida, foram obtidos das planilhas às fls. 50/54, nas quais constam as contas com seus respectivos códigos e valores que foram extraídos dos balancetes fornecidos pela recorrente. Os critérios para todos os anos calendários foram os mesmos. Porque, em quatro anos-calendário, somente em um haveria diferenças?

Além disto, levando-se em conta que a DRJ Belo Horizonte/MG, classificou as receitas somente em dois grupos, receitas de prestação de serviços e receitas financeiras, não haveria como duplicar outras receitas que, na realidade são receitas de outros serviços, uma vez que as receitas financeiras reclamadas pela recorrente são exatamente as mesmas tributadas por aquela DRJ.

Ressalte-se, ainda, que as receitas financeiras, conforme decidido neste julgamento, item “c”, deverão excluídas da base de cálculo da Cofins.

Em face do exposto e de tudo o mais que consta dos autos, não conheço do recurso de ofício e dou provimento parcial ao recurso voluntário para que: I) se exclua do crédito tributário as parcelas e respectivas cominações legais lançadas e exigidas para os meses de competência de janeiro de 1998 a julho de 1999, inclusive, em face da decadência quinquenal; II) se deduza das parcelas mensais não-atingidas pela decadência quinquenal, os valores da contribuição calculados e exigidos sobre receitas financeiras, mantendo-se apenas os

valores da contribuição calculados sobre a receita bruta de serviços e de serviço de qualquer natureza, à alíquota de 3,0 % (três por cento), acrescidos das cominações legais, juros de mora e multa de ofício.



José Adão Vitorino de Moraes