



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 22 / 06 / 2004
VOTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10882.002099/00-60
Recurso nº : 120.235
Acórdão nº : 203-09.265

Recorrente : FUNDAÇÃO INSTITUTO DE ENSINO PARA OSASCO
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Não se configura cerceamento do direito de defesa se, a partir da ciência do Ato Declaratório de suspensão da imunidade, foi aberto prazo de 30 dias para a reclamante impugná-lo.

IRRETROATIVIDADE DE LEI - As normas de direito processual regem os processos a iniciar e, também, os pendentes.

NULIDADE DO LANÇAMENTO - A existência de ação judicial não afasta o direito-dever de a Fazenda Pública formalizar, por meio de lançamento, o crédito tributário que entender devido.

NORMAS PROCESSUAIS - RENÚNCIA À VIA ADMINISTRATIVA - A impetração de ação judicial para assegurar ao sujeito passivo o não recolhimento da contribuição por força de imunidade importa renúncia à apreciação da mesma matéria na esfera administrativa, devendo ser analisados apenas os aspectos do lançamento não discutidos judicialmente.

PIS - MULTA DE OFÍCIO - Sua dispensa, nos casos de lançamento fiscal de créditos tributários com exigibilidade suspensa por força de liminar em Mandado de Segurança, encontra amparo legal quando a medida suspensiva for deferida anteriormente ao início de qualquer procedimento de ofício por parte da Fiscalização.

Recurso não conhecido, em parte, por opção pela via judicial, e provido na parte conhecida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **FUNDAÇÃO INSTITUTO DE ENSINO PARA OSASCO.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos: **I) em não conhecer do recurso, em parte, por opção pela via judicial; e II) na parte conhecida: a) em rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e de cerceamento do direito de defesa; e b) no mérito, em dar provimento em parte ao recurso, nos termos do voto da Relatora.**

Sala das Sessões, em 16 de outubro de 2003

Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente

Luciana Pato Peçanha Martins
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, César Pianatavigna, Valmar Fonsêca de Menezes, Maria Teresa Martínez López, Mauro Wasilewski e Francisco Mauricio R. de Albuquerque Silva.

Imp/cf/ovrs



Processo nº : 10882.002099/00-60
Recurso nº : 120.235
Acórdão nº : 203-09.265

Recorrente : FUNDAÇÃO INSTITUTO DE ENSINO PARA OSASCO

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório elaborado pela DRJ em Campinas – SP:

“Trata-se de Auto de Infração (fls. 124/172) lavrado contra a contribuinte em epígrafe, ciência em 29/11/2000, relativo à falta de recolhimento da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, no período de fevereiro/97 a dezembro/99, no montante de R\$174.591,88.

2. Na Descrição dos Fatos (fl. 170), o autuante assim descreve as infrações apuradas:

Em razão da empresa ser prestadora de serviços, não cabe a cobrança da contribuição para o PIS-Faturamento, relativamente ao período de jan/95 a fev/96, pois que a exigência é formalizada na forma de PIS-Repique.

A constituição do crédito tributário relativa a esta contribuição decorre da Suspensão da Imunidade Tributária promovida pelo Ato Declaratório nº 27, de 14/11/2000, da Delegacia da Receita Federal em Osasco – SP, cuja publicação no DOU ocorreu em 17/11/2000. Os motivos e justificativas que demandaram a suspensão da imunidade tributária conferida pela Constituição Federal, nos termos da alínea “c”, inciso VI do art. 150, às instituições de ensino, estão contidas no processo administrativo fiscal de nº 10882.001531/00-13. O período que compreende a suspensão da imunidade é jan/95 a dez/99.

A base de cálculo da contribuição para o PIS está contida às fls. 57/58 deste processo. O valor do PIS apurado está demonstrado às fls. 60 a 63, no formulário denominado “Demonstrativo da Situação Fiscal Apurada”.

Os valores de PIS recolhidos com base na folha de pagamento, código de receita 8301 foram todos considerados (...).

Em razão do excesso de recolhimento verificado nos períodos de apuração jun/96, nov/96, jun/97, jan/98, jul/98, out/98, dez/98, jul/99, ou a dez/99, esta fiscalização efetuou a imputação nos pagamentos (...), cujos excessos foram totalmente compensados com os débitos mais antigos, ou seja, os saldos devedores ocorridos a partir de mar/96.

Há que se registrar que temos conhecimento da liminar obtida pela ora fiscalizada junto à 2ª Vara da Justiça Federal, com a finalidade de “afastar ato da D. autoridade coatora que lhe iniba o seu direito de não recolher PIS e Cofins



Processo nº : 10882.002099/00-60
Recurso nº : 120.235
Acórdão nº : 203-09.265

quer por força da imunidade prevista no § 7º do art. 195 da CF, quer em face da inconstitucionalidade da lei que o teria instituído sobre as receitas auferidas pela entidade, expedindo-se ofício à autoridade fazendária”.

Considerando, entretanto, que a entidade não observou os requisitos previstos no art. 14 do CTN (Código Tributário Nacional) e que por esta razão teve a sua imunidade suspensa, entendemos que a liminar deferida nos autos do processo nº 1999.61.00.025109-1, da 2ª Vara da Justiça Federal em São Paulo (cópia da liminar e certidão de objeto e pé, anexa às fls. 03 a 09), não tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário constituído através deste processo. E além do mais, existe divergência quanto à autoridade impetrada, pois que a autoridade coatora é o Delegado da Receita Federal em Osasco – SP, e não o Delegado da Receita Federal em São Paulo.

3. Inconformada com o procedimento fiscal, a interessada, por intermédio de seu representante legal, protocolizou impugnação de fls. 176/248, em 15/12/2000, onde alega, em síntese e fundamentalmente, que:

3.1. a autuação é nula, pois, estando com prazo para apresentação de defesa administrativa contra o ato declaratório que suspendeu a imunidade, não poderia ter sido lavrado o auto de infração, sem que a defesa da entidade fosse apreciada pela autoridade administrativa;

3.2. a sorte do presente processo está, no mérito, vinculada ao processo principal (originário) de nº 10882.002101/00-18, cuja defesa não foi ainda apreciada, por terem sido os autos de infração simultaneamente lavrados. A jurisprudência judicial tem entendimento que o lançamento de ofício por decorrência não pode ser iniciado simultaneamente com o vinculado ao regime da pessoa jurídica, razão pela qual se deveria aguardar o resultado do processo principal para, sendo aquele favorável à Fazenda, dar-se início ao processo do PIS. Também por essa razão, o auto de infração é nulo;

3.3. está discutindo a questão no judiciário, tendo impetrado Mandado de Segurança, conforme processo nº 1999.61.00.025109-1, perante a 2ª Vara da Justiça Federal em São Paulo, no qual lhe foi concedida medida liminar. Dessa forma, o auto de infração não poderia ter sido lavrado, enquanto permanecesse vigente a medida liminar concedida. É equivocado o entendimento da fiscalização de que a medida liminar não suspenderia a exigibilidade e de que haveria divergência quanto a autoridade coatora. Isso porque o art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN) é muito claro ao dispor sobre a exigibilidade nesse caso e, se houver divergência quanto à autoridade coatora, compete ao Poder Judiciário examinar, julgar e até mesmo corrigir essa divergência, como permite o art. 13 do Código de Processo Civil. E no caso em tela, o MM. Juiz determinou a retificação, estando, pois, sanada a irregularidade apontada pela fiscalização. Acresça-se, ainda, que nos casos de



Processo nº : 10882.002099/00-60
Recurso nº : 120.235
Acórdão nº : 203-09.265

exigibilidade suspensa por medida liminar não se pode aplicar a multa de ofício, nos termos do art. 63 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

3.4. é improcedente a suspensão da imunidade, porque fundamentada em dispositivos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal (arts. 12, 13 e 14 da Lei nº 9.532, de 1997 e Lei nº 9.732, de 1998), no âmbito das Ações Diretas de Inconstitucionalidade – ADIn nº 1802-DF e ADIn nº 2028-DF, mediante deferimento de liminares para suspender a aplicação destes dispositivos, por terem extravasado os limites traçados pela Lei Complementar, pretendendo inovar em campo somente facultado a esse veículo legislativo, na forma do art. 146, II, da CF. No caso da defendente, os dispositivos da Lei nº 9.532/97 não podem ser aplicados, não somente por estarem suspensos por decisão do STF na ADIn 1802-DF, que possui efeito erga omnes, como também, por estar amparada por liminar em Mandado de Segurança, conforme processos nº 1999.61.00.025109-1 da 2ª Vara da Justiça Federal – Seção Judiciária de São Paulo e nº 1999.61.00.024839-0, da 18ª Vara da Justiça Federal de São Paulo (docs. Anexos). E portanto a fiscalização não poderia descumprir a ordem judicial;

3.5. é entidade de caráter beneficente, filantrópico, de assistência social, educativa e cultural, sem fins lucrativos, constituída sob a forma de Fundação, devidamente registrada no Cartório de Registro de Títulos e Documentos de Osasco, sob nº 529 e 530 – Livro P 1, em 11/11/1967. A entidade foi declarada como de utilidade pública pelos governos: Federal, conforme Decreto nº 90.564 de 27/11/1984; Estadual, pela Lei nº 1.763 de 20/09/1978; e Municipal, pelo Decreto nº 2.605 de 23/08/1972. Ademais, é reconhecida como de fins filantrópicos, há mais de 30 (trinta) anos, conforme atestado pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, tendo reconhecida anualmente sua imunidade do Imposto de Renda pela Receita Federal. Tal documentação é prova inequívoca do reconhecimento administrativo de que se trata de instituição sem fins lucrativos (art. 1º dos estatutos), que não remunera seus diretores (arts. 20 e 21), aplica integralmente os seus resultados no País (art. 20) e possui escrita revestida de todas as formalidades legais, preenchendo, assim, todas as condições previstas no art. 14 do CTN, o que sempre lhe garantiu o gozo da imunidade de impostos, nos termos do art. 150, VI, ‘c’, da CF, e também, de contribuições sociais sobre o lucro e o PIS Repique, nos termos do art. 195, §7º da CF, na condição de entidade beneficente de assistência social. Tanto é assim, que a entidade teve renovado o Certificado de Entidade Filantrópica, em 18/03/1999, para o período de 01/01/98 a 31/12/2000, conforme documento anexo, numa demonstração de que cumpre rigorosamente os requisitos do art. 14 do CTN e, portanto, faz jus à imunidade tributária que lhe é assegurada pela Constituição Federal. Apresenta histórico das atividades da entidade, esclarecendo que os cargos de curador e diretor dos órgãos administrativos seriam exercidos honorária e graciosamente, sendo-lhes vedada, por disposição estatutária, qualquer forma de remuneração. No entanto, tal dispositivo não se aplicaria aos cargos ou funções, de natureza técnica, educacional ou profissional, exercidos junto às entidades mantidas. A fim de



Processo nº : 10882.002099/00-60
Recurso nº : 120.235
Acórdão nº : 203-09.265

referendar sua tese, relaciona as funções da Diretoria Executiva da Fundação Instituto de Ensino para Osasco – Fieo e, em seguida, as funções do Reitor e dos Pró-Reitores do Unifieo – Centro Universitário Fieo;

3.6. na Fundação, os cargos de diretoria trazem como característica principal a responsabilidade e o zelo, que hão de ter estes diretores no acompanhamento das atividades desenvolvidas pela entidade mantida; e a preocupação em fornecer às autoridades competentes a correção desse desempenho. Não são cargos e funções remuneradas, pela sua própria natureza. No Centro Universitário, estes cargos diretivos e suas respectivas funções – como sempre ocorreu, daí os expressivos resultados colhidos no curso destes trinta e três anos – trazem a tônica ainda maior de responsabilidade, consubstanciada no trabalho profissional, técnico, sobretudo educacional; e são remunerados, por força do direito constitucional que assegura esta retribuição, a qual segue estritamente os parâmetros das carreiras funcional e docente;

3.7. sendo a imunidade, uma limitação constitucional ao poder de tributar, a expressão “nos termos da lei” dos referidos dispositivos constitucionais referir-se-ia, necessariamente, à lei complementar, nos termos do art. 146, II, da CF. Portanto, nenhuma lei ordinária, ou instrução normativa, de natureza infraconstitucional, pode modificar os requisitos da lei complementar, não podendo prevalecer a imputação fiscal fundada no fato de estar a impugnante em desacordo com o art. 32 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, IN 113, de 21 de setembro de 1998, e art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

3.8. está sujeita, desde a sua constituição, à fiscalização e aprovação de sua gestão pelo Ministério Público, e jamais foi apontada qualquer irregularidade em seus procedimentos administrativos e legais;

3.9. a proposta de suspensão da imunidade tributária estaria fundamentada na caracterização da “distribuição disfarçada de lucros”, sob a forma de remuneração, a partir da constatação de disparidade de remuneração entre os membros da diretoria e os demais profissionais da mesma categoria. Contudo, nunca houve remuneração aos membros da diretoria da Fundação Instituto de Ensino para Osasco, mas àquelas pessoas pelo exercício, na entidade mantida, de cargos de diretores e professores, atualmente, reitores, pró-reitores e professores do Centro Universitário Fieo-Unifieo. Assim, são distintos os cargos de direção da Fundação e de direção do Centro Universitário. Como apenas a Fundação é entidade beneficente, a remuneração dos diretores da entidade mantida e dos professores seria perfeitamente possível e legal. O professor que ministra aulas ou exerce cargos de chefia e direção na entidade mantida pode e deve ser remunerado pelo exercício de sua profissão, sem descaracterizar a entidade mantenedora da sua condição de filantrópica. Isto ocorre mesmo que, cumulativamente, exerça funções de direção na entidade mantenedora, nada recebendo a este título. Transcreve excertos do Parecer emitido pelo CNSS, no processo nº 23002.003758/86-00, de interesse da Impugnante, no sentido de não existir



Processo nº : 10882.002099/00-60
Recurso nº : 120.235
Acórdão nº : 203-09.265

prova, naqueles autos, de que a remuneração fosse paga pelo exercício de cargo de dirigente da Fieo. Refere-se também à decisão do STF, no Recurso Extraordinário nº 93.463-4, no sentido de não perderem a imunidade tributária as instituições de ensino pela remuneração de seus serviços, desde que não proporcionassem percentagem, participação em lucro ou comissões a diretores e administradores;

3.10. a remuneração dos reitores e pró-reitores do Centro Universitário situar-se-ia dentro da média ponderada geral das instituições particulares de ensino superior. Oferece documentação no intuito de comprovar tal fato. A ocorrência da cumulação da função docente, com os cargos em comissão de direção na mesma entidade, ensejaria vantagens pecuniárias que explicariam as disparidades de remuneração dos dirigentes com os outros profissionais. Mesmo assumindo os cargos em comissão, os dirigentes preservariam suas funções docentes, permanecendo responsáveis pela elaboração e cumprimento da proposta pedagógica e do plano de trabalho, pelo processo de aprendizagem e desenvolvimento profissional do aluno e pela colaboração com as atividades de articulação da escola com as famílias e a comunidade. Cercear esta acumulação – e a remuneração que dela resulta – seria inviabilizar a atividade de educação nos moldes como determina a lei específica, pois estaria desestimulando o docente de assumir cargos e funções de direção, reitoria ou pró-reitoria, pela circunstância de se verem onerados na carga horária e principalmente na responsabilidade que aquelas acarretariam, sem que lhes sobrasse a necessária retribuição pelos serviços efetivamente prestados. A atividade docente, mormente daqueles que estão em cargos de direção, não se reduz e nem se simplifica unicamente às horas-aula, mas há que se considerar a participação em congressos e congêneres, a publicação de resultados de pesquisas, a participação em cursos de pós-graduação, em programas de iniciação científica, etc. Acrescente-se, ainda, a determinação das disposições legais e regulamentares das atividades de ensino no sentido de serem reservadas horas para estudo, pesquisa, trabalhos de extensão, planejamento e avaliação no regime de trabalho em tempo integral. Apesar de os reitores e pró-reitores terem delegado a substitutos a continuidade das aulas, a função docente dos dirigentes seria desempenhada mediante proferimento de aulas-extras e palestras naquela instituição, por ocasião de eventos e outros cursos periodicamente realizados, na presidência ou participação de debates, painéis e mesas-redondas. Entre 1995 e 1999, os reitores e pró-reitores do centro universitário realmente não ministraram aulas mediante horários previamente estabelecidos, mas não teriam se afastado ou desvinculado das funções docentes, na medida em que estariam incumbidos de proporcionar estrutura ao centro universitário para que estivesse apto a atender às exigências previstas na legislação de ensino. A remuneração por eles recebida, além de estar devidamente especificada nas folhas de pagamento, seria correspondente ao exercício de cargos e funções exclusivamente na entidade mantida, condizente com a responsabilidade, encargos e requisitos exigidos pelos órgãos fiscalizadores e dentro dos limites normais estabelecidos pelo mercado. Já a remuneração que percebem no exercício da atividade docente seguiria o mesmo padrão dos outros



Processo nº : 10882.002099/00-60
Recurso nº : 120.235
Acórdão nº : 203-09.265

professores contratados, ressaltando que nos estabelecimentos de ensino superior privados os salários são consideravelmente maiores que os do setor público.

3.11. contra a imputação fiscal de os administradores não se dedicarem em tempo integral à entidade, por perceberem remuneração relacionada a outras atividades empresariais, deve ser considerado que os dirigentes da Fundação não exercem a função de sócios gerentes naqueles empreendimentos. Nesse sentido, descreve a atividade de cada um dos administradores da Fundação nas empresas e instituições discriminadas pela fiscalização;

3.12. ao comparativo elaborado pela fiscalização entre “valor total dos salários recebidos por diretores e familiares versus renda líquida da entidade, em cada ano”, contrapõe-se as informações da assessoria contábil da contribuinte, que denotam as seguintes relações Salários/Receitas de Ensino, nos anos de 1995 a 1999, respectivamente: 7,29%; 6,94%; 9,05%; 8,01% e 7,79%. Apurada a média de 7,81%, conclui o relatório da assessoria que a queda dos índices, a partir de 1997, caracterizaria maior eficiência administrativa. Considerando os salários do Reitor e dos Pró-Reitores, o percentual em 1998 e 1999 seria de 6,54% e 6,07%, com variação média de 6,3%;

3.13. não cabe o procedimento fiscal de considerar os salários do Reitor e Pró-Reitores juntamente com os salários de seus familiares, pois esses familiares exercem suas funções não por serem parentes, mas por estarem efetivamente trabalhando. Eles têm habilitação específica para tal fim, nos termos da Lei de Diretrizes e Bases, a qual descreve as qualificações que os profissionais devem possuir. Não há lei alguma proibindo a contratação de pessoas aptas a tais funções, só porque são parentes;

3.14. há necessidade de distinção das competências entre as entidades mantenedora (Fieo) e mantida (Unifieo): a primeira teria função mais restrita, a exigir de seus diretores apenas uma reunião semanal de algumas horas; já a mantida, com estrutura complexa e de difícil administração, exigiria dedicação integral do Reitor e dos Pró-Reitores;

3.15. especificamente com relação à participação dos Reitores e Pró-Reitores nos processos seletivos, relacionam-se as seguintes atividades extraordinárias: elaboração de questões; estudo sobre a abertura de concurso para todas as áreas; número de vagas; períodos; determinação dos locais e horários de prova; propaganda, publicidade e treinamento dos professores e funcionários; segurança; previsão de atendimento médico aos candidatos; e a realização do concurso propriamente dito. A participação na Banca do Vestibular implicaria a participação em diversas reuniões, para elaboração e seleção de questões e temas de redação para as provas, resguardado o sigilo absoluto. Posteriormente à realização do concurso, a banca se responsabilizava pela correção das provas, pela elaboração e conferência das listagens até as matrículas. Os dirigentes respondiam ainda pelo acompanhamento e pela infra-estrutura do evento realizado de finais de



Processo nº : 10882.002099/00-60
Recurso nº : 120.235
Acórdão nº : 203-09.265

semana: gerador; vias públicas; segurança; fiscais; professores; emergências, etc. De fato, houve economia de custos na realização do processo seletivo por conta própria, pois os diretores receberam valores exatamente iguais por terem trabalhado com igual dedicação e carga de responsabilidade;

3.16. quanto aos pagamentos efetuados à empresa Business Assessoria Empresarial Ltda., é equivocada a conclusão da fiscalização porque não contempla uma visão sistêmica da atividade educacional a envolver três aspectos: 1. gestão acadêmica; 2. gerenciamento da estrutura organizacional; e 3. aspectos mercadológicos. A assessoria específica da empresa especializada estaria concentrada nos itens 2 e 3 acima. A assessoria técnica, contábil e econômica não se confunde com a empreendida pelos assessores do Centro Universitário, dedicada à gestão universitária, mediante acompanhamento dos cursos, verificação de necessidades, distribuição das classes, designação de professores, currículos, planos de ensino, criação ou aumento de laboratórios e outras atividades acadêmicas e educacionais;

3.17. as rescisões dos contratos de trabalho ocorreram em conformidade com as leis trabalhistas, quando os dirigentes completaram 65 (sessenta e cinco) anos de idade e 30 (trinta) anos de trabalho dedicado às entidades mantidas pela Fieo;

3.18. quanto ao período de aquisição de férias, houve um erro operacional em relação às férias antecipadas, que somente agora foi constatado, sendo passível de correção mediante a adoção das medidas cabíveis. As férias teriam sido pagas em dinheiro, em função da necessidade de serviço;

3.19. não há que se falar em 14º salário, já que a gratificação do vestibular não se configurou como um privilégio pago aos diretores, mas foi paga a todos os funcionários;

3.20. contra a afirmação da fiscalização de não contribuírem os dirigentes para o fortalecimento e engrandecimento da Fundação, anexam-se aos autos quadros demonstrativos e fotografias que comprovam exatamente o contrário. Toda a remuneração recebida se deu em contraprestação a serviços efetivamente prestados, o que teria permitido a evolução patrimonial do estabelecimento de ensino. Os autuantes não examinaram e tampouco leram os relatórios de atividades, nem os documentos que lhes foram exibidos. Com esses documentos se comprova que, em 1994, o patrimônio social da Fieo era de R\$9.295.119,38 e, em 1999, passou para R\$30.947.850,78. Portanto, não se pode admitir que não tenha havido engrandecimento da entidade, assim como não se pode admitir que os dirigentes tenham obtido vantagens econômicas para si e não para a entidade. Ressalte-se que todo o patrimônio construído não será passado aos herdeiros dos instituidores da Fundação. Se eles tivessem interesse próprio, como alegado pela fiscalização, simplesmente não teriam escolhido a forma de Fundação para a entidade que instituíram. Enumera-se os convênios mantidos entre a Fundação e



Processo nº : 10882.002099/00-60
Recurso nº : 120.235
Acórdão nº : 203-09.265

outras entidades e os serviços de atendimento à comunidade e os cursos livres permanentes;

3.21. a respeito da cassação da isenção por parte do INSS, encontra-se ainda pendente de apreciação por parte da Coordenação Geral de Direito Previdenciário um novo requerimento apresentado em 31/08/2000;

3.22. a acusação de que os rendimentos pagos são abusivos é tendenciosa e parcial, ao reunir os pagamentos dos dirigentes e de seus familiares. De fato, não atingem a média de R\$ 50.000,00 mensais, como afirmam os autuantes. No caso do Prof. Luiz Carlos de Azevedo, por exemplo, percebe líquidos cerca de R\$20.000,00 mensais. Além disso, é incabível a proibição do exercício de outras atividades pelos dirigentes da entidade, admitidas pela própria legislação.

3.23. não pode haver aplicação retroativa da lei. Assim, o ato declaratório de suspensão da imunidade, expedido, publicado e notificado à contribuinte em 12, 17 e 20/11/2000 respectivamente, não poderia ter cancelado o benefício a partir de janeiro de 1995. Do contrário, afrontaria o direito adquirido, resguardado pelo art. 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal. A lei nova não pode ter efeito retroativo, já que inadmissível que um texto possa obrigar antes de existir. Com relação à Lei nº 9.430, de 1996, sua vigência se inicia a partir da data da publicação, que, no caso, ocorreu em 27/12/1996. Porém, passou a produzir efeitos financeiros a partir de 1º de janeiro de 1997, não podendo ter aplicação retroativa em desrespeito à Constituição e à própria Lei, além de violar de forma flagrante o art. 146 do CTN, quanto à mudança de critério de valorização jurídica dos fatos pela autoridade administrativa;

3.24. toda vez que ocorrer modificação do critério na valorização jurídica, em consequência de decisão administrativa, conforme art. 146 do CTN, a sua validade será apenas para fatos futuros, ocorridos posteriormente à sua introdução e não poderá alcançar fatos passados, sob pena de ilegalidade na atuação da administração;

3.25. a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, no § 4º de seu art. 3º, condicionou a possibilidade de exigir o recolhimento do PIS das entidades de fins filantrópicos à existência de lei específica. A Lei nº 9.715, de 1998, com susposto fundamento no § 4º do art. 3º da LC nº 7, de 1970, instituiu a contribuição ao PIS devida pelas entidades sem fins lucrativos nos termos do seu art. 2º. Contudo, a Constituição Federal de 1988 colocou as entidades beneficentes a salvo da exigência de recolhimento de contribuições sociais, nos termos de seu art. 195, § 7º. A lei a que faz menção a parte final desse parágrafo só pode ser a lei complementar. Por conseguinte, as condições a serem preenchidas pelas entidades beneficentes de assistência social para fazerem jus ao benefício do § 7º do art. 195 são as previstas no art. 14 do CTN. A qualidade de entidade filantrópica da impugnannte é atestada pelo certificado expedido pelo Ministério da Previdência Social anexado aos autos. Por sua vez, os estatutos, bem como o relatório de suas



Processo nº : 10882.002099/00-60
Recurso nº : 120.235
Acórdão nº : 203-09.265

atividades, demonstram que presta-se atendimento gratuito aos necessitados, além de oferecer também bolsas de estudos totais e parciais, preenchendo os demais requisitos do art. 14 do CTN, por não remunerar sua diretoria, aplicar seus recursos no país, ter seu patrimônio inteiramente voltado às atividades assistenciais que desempenha e manter contabilidade regular, nos termos do legalmente exigido, conforme comprovam documentos anexados aos autos;

3.26. não se pode alegar que a requerente deveria atender ao requisito da exclusiva gratuidade, veiculado pela Lei nº 9.732, de 1998, para gozo da imunidade de que cuida o art. 195, § 7º, da Constituição Federal. O Supremo Tribunal Federal referendou decisão do ministro relator Marco Aurélio, nos autos da ADIn 2028-5, suspendendo o art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55, III, da Lei. 8.212, de 1991, e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732, de 1998, que infringem as disposições do art. 195, § 7º da Constituição Federal;

3.27. a Resolução nº 174, de 25 de fevereiro de 1971, do Conselho Monetário Nacional, e os Decretos-Leis nº 2.052, de 3 de agosto de 1983, e nº 2.303, de 21 de novembro de 1986, que antes da Lei nº 9.715, de 1998, trataram do recolhimento da contribuição ao PIS por entidades filantrópicas, carecem de legitimidade por ofender o art. 19, inciso I, e o art. 55 da Constituição Federal pretérita, e os princípios da legalidade e da tipicidade previstos no art. 97 do CTN.

4. Posteriormente à entrega da impugnação, a impugnante anexou:

4.1 em 20/02/2001, a decisão da Coordenadoria Geral de Direito Previdenciário que reconheceu a sua imunidade (fls. 995/1009);

4.2. em 09/04/2001, decisões da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência, nas quais os processos lavrados contra a contribuinte, no âmbito do INSS, foram anulados em consequência da decisão da Coordenadoria Geral de Direito Previdenciário citada (fls. 1083/1013);

4.3. em 12/06/2001, a decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social que anulou o ato cancelatório da isenção expedido pelo INSS, para reconhecer a imunidade tributária da requerente (fls. 1085/1100);

4.4. em 08/08/2001, a decisão proferida pelo Diretor da Secretaria de Negócios da Fazenda da Prefeitura do Município de Osasco que cancelou os autos de infração lavrados com exigência do ISS, por reconhecer a imunidade da requerente (fls. 1102/1111).

5. Em 19/11/2001, a autuada apresentou Razões Aditivas (fls. 1113/1142) à impugnação de 15/12/2000, alegando que as razões para tanto são estritamente jurídicas, o que por si só permite o seu recebimento e posterior juntada aos respectivos processos, visto que as razões de direito não se encontram no âmbito da preclusão do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972,



Processo nº : 10882.002099/00-60
Recurso nº : 120.235
Acórdão nº : 203-09.265

introduzido pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Além disso, o aditivo, segundo a contribuinte, traria ao conhecimento dos julgadores um fato novo e superveniente, correspondente à nova decisão do INSS que está fundada no Parecer da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência e Assistência Social, cujas razões constituem o núcleo do aditivo. Dessa forma, a admissão do aditivo está expressamente assegurada pela alínea “b” do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.”

Pelo Acórdão de fls. 1210/1244 – cuja ementa a seguir se transcreve – a 5ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas – SP julgou o lançamento procedente em parte:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/02/1997 a 31/10/1999

Ementa: **SUSPENSÃO DA IMUNIDADE. REGULARIDADE.** Rigorosamente observadas as disposições legais relativas ao procedimento de suspensão da imunidade tributária, mediante a expedição do competente ato declaratório, sujeita-sea contribuinte à verificação da regularidade do cumprimento das obrigações tributárias. Não compromete a validade de referido ato o fato de ter sido expedido na vigência de prazo para atendimento de intimação inserida justamente neste contexto.

SUSPENSÃO DA IMUNIDADE. ATO DECLARATÓRIO. APLICAÇÃO RETROATIVA. O ato declaratório de suspensão da imunidade tributária por sua natureza declaratória, não constitui uma situação jurídica nova, mas apenas declara uma situação jurídica pré-existente, e, portanto, sua aplicação pode ser retroativa.

SUSPENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS PROCEDIMENTAIS. RETROATIVIDADE. Diferentemente das normas de direito tributário material, aplicam-se as normas procedimentais vigentes no momento da prática do ato formal, e não as vigentes ao tempo da prática da infração.

SUSPENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS. CARÁTER PROBATÓRIO. Aspectos meramente formais são irrelevantes para afastar a acusação de haver a entidade descumprido requisito para reconhecimento da imunidade das instituições de educação: a não distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado. Essa discussão tem caráter eminentemente probatório, cuja contraprova, a ser feita pela impugnante, deve ser hábil e idônea a comprovar a regularidade dos pagamentos efetuados aos dirigentes e às pessoas a eles ligadas.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. A impugnação e o recurso apresentados pela entidade contra ato que suspendeu a sua imunidade não impedem o lançamento de ofício dos tributos devidos em razão dessa suspensão.



Processo nº : 10882.002099/00-60
Recurso nº : 120.235
Acórdão nº : 203-09.265

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO. É a atividade onde se examina a validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do Fisco, sem perscrutar da legalidade ou constitucionalidade dos fundamentos daqueles atos.

MULTA DE OFÍCIO. LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA. É incabível a exigência de multa de ofício na constituição, destinada a prevenir a decadência, de crédito tributário cuja exigibilidade tenha sido suspensa pela concessão de liminar em mandado de segurança.

Lançamento Procedente em Parte”.

Em tempo hábil, a interessada interpôs Recurso Voluntário a este Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 1248/1317), reiterando os argumentos trazidos na peça impugnatória.

Para efeito de admissibilidade do Recurso Voluntário procedeu-se à juntada de cópia do comprovante de arrolamento de bens (fl. 1567/1570).

É o relatório.



Processo nº : 10882.002099/00-60
Recurso nº : 120.235
Acórdão nº : 203-09.265

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS

O recurso cumpre as formalidades legais necessárias para o seu conhecimento.

A lide cinge-se à discussão acerca da imunidade da fundação educacional ou da incidência da Contribuição para o PIS.

De forma preliminar, a recorrente propugna pela nulidade do Ato Declaratório de cancelamento da imunidade nº 27, de 14 de novembro de 2000, expedido pelo Delegado da Receita Federal em Osasco - SP. Alega que teria sido cientificada, em 08/11/2000, do Termo de Intimação Fiscal com cinco dias de prazo para atendimento. Em 13/10/2000, solicitou prorrogação, sendo concedido pela fiscalização novo prazo de 10 e 20 dias para os itens especificados (fl. 56).

A meu ver, não tem o condão de invalidar o ato declaratório suspensivo da imunidade tributária o fato de ter sido expedido na vigência de prazo para atendimento de intimação porque, suspensa a imunidade tributária, incumbe à fiscalização a verificação da regularidade do cumprimento das obrigações tributárias pela Fundação, na forma da legislação em vigor. Ademais, a partir da ciência do referido Ato Declaratório foi aberto prazo de 30 dias para a reclamante impugná-lo (fl. 52), não se configurando, portanto, o cerceamento do direito de defesa alegado.

Incabível a alegação de nulidade do Ato Declaratório em virtude da aplicação retroativa da lei por ter cancelado a imunidade a partir de janeiro de 1995 com base no art. 32 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996.

É cediço que as normas legais dependendo de sua natureza espraem seus efeitos no tempo de formas distintas. As normas versando sobre direito material só podem ser aplicadas a fatos jurídicos posteriores à sua vigência, enquanto as de direito processual regem os processos a iniciar e, também, os pendentes. Já as normas meramente interpretativas podem ser aplicadas inclusive a fatos pretéritos, como também são exemplos as leis penais que estabelecem penas mais brandas.

Por outro lado, o § 5º do art. 32 da Lei nº 9.430 é claro ao determinar que a suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração.

A outra preliminar é de grande importância para o deslinde do presente processo. Trata-se da existência de ação judicial versando sobre o mesmo objeto da lide em questão.

A reclamante impetrou Mandado de Segurança, sob o nº 1999.61.00.025109-1, na 2ª Vara da Justiça Federal de São Paulo (fl. 3), objetivando afastar qualquer ato do Delegado da Receita Federal em São Paulo – SP que iniba o seu direito de não recolher PIS e Cofins, quer por força da imunidade prevista no parágrafo 7º do art. 195 da Constituição Federal, quer em face da



Processo nº : 10882.002099/00-60
Recurso nº : 120.235
Acórdão nº : 203-09.265

inconstitucionalidade da lei que o teria instituído sobre receitas auferidas pela entidade. A liminar foi concedida em 08/06/1999 e o processo encontra-se concluso para sentença desde 03/05/2001.

De pronto rejeito a preliminar de nulidade do auto de infração levantada pela recorrente. O lançamento, atividade administrativa vinculada e obrigatória, privativa da autoridade fiscal, não admite discricionariedade acerca de sua efetivação; basta estarem presentes as condições definidas em lei como necessárias e suficientes à sua realização. A existência de ação judicial não afasta o direito-dever de a Fazenda Pública formalizar, por meio de lançamento, o crédito tributário que entender devido, porquanto essa forma de suspensão da exigibilidade não interrompe nem suspende o curso do prazo decadencial.

Conforme relatado, a fiscalização constituiu o crédito tributário relativo ao PIS a partir da suspensão da imunidade tributária promovida pelo Ato Declaratório nº 27, de 14/11/2000, da Delegacia da Receita Federal em Osasco – SP, cuja publicação no DOU ocorreu em 17/11/2000. Os motivos e justificativas que demandaram a suspensão da imunidade tributária conferida pela Constituição Federal, nos termos da alínea “c”, inciso VI, do art. 150, às instituições de ensino estão contidos no processo administrativo fiscal de nº 10882.001531/00-13. O período que compreende a suspensão da imunidade é jan/95 a dez/99.

Considerou, ainda, a fiscalização “que a entidade não observou os requisitos previstos no art. 14 do CTN (Código Tributário Nacional) e que por esta razão teve a sua imunidade suspensa”, entendendo “que a liminar deferida nos autos do processo nº 1999.61.00.025109-1, da 2ª Vara da Justiça Federal em São Paulo (cópia da liminar e certidão de objeto e pé, anexa às fls. 03 a 09), não tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário constituído através deste processo.” Apontou também “a divergência quanto à autoridade impetrada, pois que a autoridade coatora é o Delegado da Receita Federal em Osasco – SP, e não o Delegado da Receita Federal em São Paulo.”

O acórdão recorrido, reproduzindo voto do processo condutor, referente ao lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, julgado pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas - SP, em 23/11/2001, resultando no Acórdão nº 193, considerou:

“Por sua vez, a liminar obtida em sede de Mandado de Segurança não implica qualquer repercussão sobre a suspensão da imunidade tributária e as exigências de Contribuição Social e de PIS-Repique. Nos termos do pedido, a liminar foi concedida para afastar “(...) qualquer ato da autoridade que iniba o seu direito de não recolher PIS e Contribuição Social, quer por força da imunidade prevista no §7º do art. 195 da CF, quer por força da inconstitucionalidade da Lei 9.732/98, que viola direito adquirido, assegurado no art. 5º, inciso XXXVI, da CF, quer em face da inconstitucionalidade da Lei 9.718/98, por violação do art. 195, I da CF”(fls. 298).

Novamente deve-se explicitar que, in casu, a suspensão da imunidade tributária e as exigências relativas à Contribuição Social sobre o Lucro e ao PIS-Repique



Processo nº : 10882.002099/00-60
Recurso nº : 120.235
Acórdão nº : 203-09.265

fundamentaram-se na inobservância dos requisitos previstos no art. 14, inciso I, do CTN, sem qualquer questionamento a respeito da subsunção da atividade da Fundação ao conceito jurídico de "entidade beneficente de assistência social", destinatárias da imunidade tributária relativamente às contribuições para a seguridade social, conforme prescrição do art. 195, §7º da Constituição Federal. Da mesma forma, a liminar refere-se expressamente a dispositivos irrelevantes para as autuações sob apreciação (Leis nº 9.732 e 9.718, ambas de 1998).

Desta feita, não se caracteriza a apontada desobediência à ordem judicial, nem se acata a suspensão da exigibilidade do crédito tributário sob discussão por não haver identidade de objetos entre as ações judiciais e as exigências ora formalizadas. Decorre daí, ser incabível a exclusão da multa ex-officio aplicada."

Em seguida, no voto específico da contribuição entende o relator que "a liminar em mandado de segurança concedida à contribuinte deve ser considerada sob outro aspecto, além do já apreciado no voto acima transcrito, ou seja: no que diz respeito à Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998." Conclui que "a liminar em mandado de segurança concedida à contribuinte diz respeito também à questão da constitucionalidade da Lei nº 9.718, de 1998. Conseqüentemente, é incabível a aplicação da multa de ofício para os períodos cujos lançamentos estão fundamentados na Lei nº 9.718, de 1998, conforme determina o art. 63 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996."

A meu ver, o presente recurso administrativo não pode ser apreciado quanto ao mérito, por se tratar de matéria, com mesmo objeto, submetida à apreciação do Poder Judiciário. O Mandado de Segurança nº 1999.61.00.025109-1 versa sobre o direito de a impetrante não recolher PIS e Cofins, quer por força da imunidade prevista no parágrafo 7º do art. 195 da Constituição Federal, quer em face da inconstitucionalidade da Lei que o teria instituído sobre receitas auferidas pela entidade. Como se vê, a apreciação judicial sobre o mérito da questão judicial abarcará o mérito do presente processo administrativo.

A ordem constitucional vigente ingressou o Brasil na jurisdição una, como se pode perceber do inciso XXXV do artigo 5º da Carta Política da República: "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito". Com isso, o Poder Judiciário exerce o primado sobre o "dizer o direito" e suas decisões imperam sobre qualquer outra proferida por órgãos não jurisdicionais. Por conseguinte, os conflitos intersubjetivos de interesses podem ser submetidos ao crivo judicial a qualquer momento, independentemente da apreciação de instâncias "julgadas" administrativas.

A tripartição dos poderes confere ao Judiciário exercer o controle supremo e autônomo dos atos administrativos, supremo porque pode revê-los para cassá-los ou anulá-los; autônomo porque a parte interessada não está obrigada a recorrer às instâncias administrativas antes de ingressar em juízo.

De fato, não existem no ordenamento jurídico nacional princípios ou dispositivos legais que permitam a discussão paralela, em instâncias diversas (administrativas ou judiciais ou uma de cada natureza), de questões idênticas.



Processo nº : 10882.002099/00-60
Recurso nº : 120.235
Acórdão nº : 203-09.265

Diante disso, a conclusão lógica é que a opção pela via judicial, antes ou concomitante à esfera administrativa, torna completamente estéril a discussão no âmbito administrativo. Na verdade, como bem ressaltou o Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, no voto proferido no julgamento do Recurso nº 102.234 (Acórdão nº 202-09.648), “tal opção acarreta em renúncia ao direito subjetivo de ver apreciada administrativamente a impugnação do lançamento do tributo com relação à mesma matéria *sub judice*.”

Por oportuno, cabe citar o § 2º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.737/1.979, que, ao disciplinar os depósitos de interesse da Administração Pública efetuados na Caixa Econômica Federal, assim estabelece:

“Art. 1º. Omissis

§ 2º A propositura, pelo contribuinte, de ação anulatória ou declaratória da nulidade do crédito da Fazenda Nacional importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto.”

Ao seu turno, o parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/1980, que disciplina a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, prevê expressamente que a propositura de ação judicial por parte do contribuinte importa em renúncia à esfera administrativa, *verbis*:

“Art. 38. Omissis

Parágrafo único. A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.”

A norma expressa nesses dispositivos legais é exatamente no sentido de vedar-se a discussão paralela, de mesma matéria, nas duas instâncias, até porque, como a Judicial prepondera sobre a administrativa, o ingresso em juízo importa em desistência da discussão nessa esfera. Esse é o entendimento dado pela Exposição de Motivo nº 223 da Lei nº 6.830/1980, assim explicitado: “Portanto, desde que a parte ingressa em juízo contra o mérito da decisão administrativa – contra o título materializado da obrigação – essa opção pela via superior e autônoma importa em desistência de qualquer eventual recurso porventura interposto na instância inferior.”

Mesmo que se argumentasse no sentido que a norma acima referida só poderia ser aplicada para as ações judiciais posteriores ao lançamento, o que se visa, como já destacado, é a não ocorrência de decisões conflitantes, sobretudo porque a decisão judicial tem efeito substitutivo e prevalente sobre a não jurisdicional. Por essas razões é que a exigência fiscal fundada no cancelamento da imunidade e lançamento da Cofins, objeto de ação judicial, torna-se definitiva na esfera administrativa, nos termos postos no lançamento fiscal, eis que a opção pelo Poder Judiciário importa em renúncia à esfera administrativa.

Contudo, entendo que deve ser cancelada a multa de ofício referente ao crédito tributário lançado, para o qual a recorrente obtivera tutela jurisdicional - liminar em Mandado de



Processo nº : 10882.002099/00-60
Recurso nº : 120.235
Acórdão nº : 203-09.265

Segurança deferida anteriormente à lavratura do auto de infração – pois, a teor do § 1º do art. 63 da Lei nº 9.430/1996, não caberá lançamento de multa de ofício, **exclusivamente**, nos casos em que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, por meio de liminar em mandado de segurança, tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo:

“Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pelo art. 70 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2.001)

§ 1º O disposto neste artigo **aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo**”. (destaquei)

Por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e de cerceamento do direito de defesa, não conhecer do recurso voluntário na parte objeto de demanda judicial e dar provimento parcial para excluir a multa de ofício aplicada.

Sala das Sessões, em 16 de outubro de 2003


LUCIANA PATO PECANHA MARTINS