



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

Processo nº	11020.007727/2008-61
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1103-000.952 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de	5 de novembro de 2013
Matéria	CSLL, PIS, Cofins
Recorrente	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003, 2004

NULIDADE FORMAL - LANÇAMENTOS - SUSPENSÃO DE IMUNIDADE DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Verifica-se que o ato de cancelamento efetivado pelo INSS não foi de imunidade, mas de isenção, e de contribuições previdenciárias, não alcançando a CSLL, o PIS e a Cofins. Constatase que houve a notificação fiscal, o despacho decisório e o Ato Declaratório Executivo de suspensão de imunidade, todos concernentes somente a impostos. Inexistiram a notificação fiscal, o despacho decisório e o Ato Declaratório Executivo de suspensão de imunidade das contribuições sociais, de modo que resultam inquinados de nulidade formal os lançamentos de CSLL, de PIS e de Cofins. Plena aplicabilidade do art. 32 da Lei 9.430/96 à suspensão de imunidade de contribuições sociais da seguridade social, máxime a partir da Lei 11.457/07.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, para reconhecer a nulidade formal dos lançamentos, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. O Conselheiro André Mendes de Moura acompanhou o Relator pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva- Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Shiguedo Takata, Eduardo Martins Neiva Monteiro, André Mendes de Moura, Fábio Nieves Barreira, Hugo Correia Sotero e Aloysio José Percínio da Silva.

CÓPIA

Relatório DO LANÇAMENTO

Trata-se de autos de infração de CSL, PIS e Cofins compreendendo os anos-calendário de 2003 e 2004. Adoto o resumo constante no acórdão da 5ª Turma da DRJ/Porto Alegre do relatório fiscal (fls. 36 a 115) que integra os autos de infração:

Razões de autuação

A autuada — Fundação Universidade de Caxias do Sul (FUCS) — é mantenedora da Universidade de Caxias do Sul (UCS) e tem atuação voltada essencialmente para a área da educação. Referida Universidade tem estatuto próprio que lhe garante "autonomia didático-científica, administrativa, de gestão financeira e patrimonial, bem como de autonomia disciplinar" (fls. 15), mas não está inscrita no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) e nem possui contabilidade própria. Diz o autuante às fls. 22: "Em verdade a mantida (JCS e sua mantenedora UCS constituem-se na mesma entidade, onde aquela é mero ente executor dos objetivos desta". Muito embora sem previsão estatutária, a Fundação atua também na área de saúde, administrando o Hospital Geral de Caxias do Sul.

Durante o período da fiscalização — anos-calendário 2003 e 2004 — a autuada apresentou Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) declarando-se imune.

O autuante faz um histórico da legislação acerca da imunidade das contribuições para a assistência social. Diz que a imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal não alcança as instituições de educação, mas somente as de assistência social. As instituições de educação seria imunizadas pelo artigo 150, VI, 'c', da Lei Maior.

Assevera que a assistência social está sempre voltada às necessidades básicas do indivíduo (fls. 41) e que (fls. 43):

"Cristalino, esta, portanto, que o alvo da beneficência tem que ser os carentes, os necessitados, segundo o posicionamento do STF, bem como o disposto da Magna Carta e nos comandos infraconstitucionais. Aliás, não poderia ser outro o entendimento, pois carece completamente de sentido oferecer imunidade de contribuições para que determinada instituição pratique beneficência a quem dela não necessita."

Por outro lado, o autuante diz que não há necessidade de a entidade dedicar-se somente à assistência 'social. Ela poderia laborar em outra área, de modo a bancar seus custos ou mesmo realizar investimentos destinados à ampliação de seus serviços.

Por força do Decreto nº 2.536 de 06 de abril de 1998, para fins de ser classificada como entidade benficiente de assistência social, leve a instituição aplicar o percentual mínimo de 20% da sua receita bruta em gratuidades, entendida gratuidade como serviço de assistência social. Para verificar a aplicação desse percentual no caso concreto, o autuante valeu-se do Relatório Anual de Atividades apresentado ao INSS e que mostra aplicação em três áreas: educação, saúde e projetos sociais (fls. 44).

O autuante analisa exaustivamente a aplicação da gratuidade em cada uma dessas áreas, para concluir assim (fls. 64):

3.4. CONCLUSÃO ACERCA DA QUALIFICAÇÃO DA FUCS COMO ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL;

De todo o exposto acima o que resta concluso é que as gratuidades praticadas pela entidade, sejam7 elas na área de educação, saúde ou social, não podem ser tidas como de assistência social.

Como demonstrado nos tópicos anteriores, os objetivos institucionais da entidade, integralmente voltados a educação de nível superior, não se coadunam com o conceito de assistência social, que pressupõe o atendimento de necessidades básicas de carentes, necessitados ou ainda de deficiente físicos.

A prestação de serviços de educação de nível superior, tendo como contrapartida a remuneração pelos usuários do serviço, via mensalidades escolares, não é objetivo a ser alcançado com os recursos da assistência social.

No entanto, ainda que a educação de nível superior pudesse ser tida como alvo da assistência social, ainda assim deveria a entidade conceder gratuidades nesta área, gratuidades estas necessariamente destinadas aos necessitados, carentes e deficientes físicos, para que pudesse ser considerada Entidade Beneficente de Assistência Social. Não é o que ocorre. Lembre-se aqui que a entidade não concedeu, em 2003 e 2004, nenhuma bolsa de estudo integral, de modo que seus serviços, dado que sempre onerosos, não poderiam beneficiar os destinatários da assistência social, quais sejam os carentes e necessitados que dela necessitam para o atendimento de suas necessidades básicas, e que por isso mesmo não dispõem de recursos para bancar estudos de grau superior, ainda que por 50% do valor normalmente cobrado.

Com efeito, também as gratuidades concedidas na área de saúde não são consideradas assistência social pra fins de imunidade, uma vez que tal atividade não esta albergada nos objetivos institucionais da entidade, constituindo-se, isso sim, em atividade meio da instituição. Entender-se de forma diversa poderia, exemplificativamente, possibilitar que uma fábrica de cigarros, ou de bebidas alcoólicas, obtivesse imunidade das contribuições sociais em razão da manutenção de um ambulatório e creche para a comunidade onde residem seus funcionários ou

dos produtores de sua matéria prima, o que pareceria-nos um completo absurdo.

Mas ainda que fosse possível que atividades meio, ou atividades reflexas fossem consideradas gratuidades concedidas na área de assistência social, ainda assim as atividades desempenhadas pela entidade na área de saúde não poderiam ser assim consideradas, pois tais atividades são, na verdade, de responsabilidade do governo do estado, proprietário do Hospital de Saúde de Caxias do Sul, servindo FUCS como prestadora pelos serviços de administração do Hospital Geral de Saúde, serviços pelos quais a entidade recebe o pagamento mensal. Pensar diferente seria admitir que a FUCS se beneficie de uma assistência social concedida para outra entidade, no caso o governo do estado do RS.

Quanto às atividades da área social, exaustivamente elencadas anteriormente, dispensamo-nos de maiores comentário dada a obviedade da impossibilidade de considerar-se aquela gama de serviços de toda ordem, como aplicação em assistência social, vez que não basta a entidade praticar qualquer tipo de filantropia (gratuidade), destinada a comunidade em geral, quase sempre apenas como truque para obter a isenção/imunidade; é preciso ser, realmente de assistência social. Além disto, o cálculo da gratuidade mediante utilização de percentuais destituídos de cálculos ou estudos que lhe emprestem veracidade também desconstitui estes valores como aplicações em gratuidade aptos a classificar a instituição como entidade benficiante de assistência social.

O simples fato das entidades, sem fins lucrativos, prestarem algum tipo de auxilia a certas pessoas, por si só, não as credencia na qualificação de benficiante de assistência social. A prestação de serviços gratuitos a pessoas carentes em percentuais ínfimos, se comparados ao vulto dos recursos auferidos pela entidade dita assistencial, não atende a finalidade constitucional e, com muito menos razão, a prestação de serviços gratuitos aqueles beneficiários que dispõe de recursos, ou seja, aos não carentes.

De todo o exposto, não resta dúvida de que a FUCS NÃO É ENTIDADE BENFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL a ser beneficiada pela imunidade às contribuições sociais."

O relatório fiscal contém um tópico intitulado "do cancelamento do CEBAS" (fls. 65/75) no qual o agente do fisco informa que o Certificado de Entidade Benficiante de Assistência Social — CEBAS — da contribuinte é precário com relação ao ano de 2003. A concessão de tal certificado se deu em obediência à liminar em mandado de segurança impetrado junto ao STJ. A precariedade decorreria do fato de ainda não ter havido decisão final acerca da matéria.

Para o triênio posterior (2004 a 2006), a entidade teria

Documento assinado digitalmente conforme protocolado sucessivos pedidos de renovação do certificado,

Autenticado digitalmente em 18/11/2013 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 18/11/2013

3 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 06/01/2014 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA

Impresso em 31/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

pedidos que estariam pendentes de análise por ocasião do trabalho fiscal.

O auditor-fiscal frisa que o CEBAS é apenas um dos requisitos elencados para a fruição da imunidade às contribuições sociais, requisitos esses constantes do art. 55 da Lei nº 8.212/1991. Cita a súmula 352 do STJ:

"SÚMULA 352: A obtenção ou a renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas) não exime a entidade do cumprimento dos requisitos legais supervenientes."

Após, o autuante traz o histórico da entidade em relação à renovação do CEBAS. Menciona matérias jornalísticas dando conta da existência de corrupção na concessão de tal certificado, inclusive matéria onde a FUCS é expressamente citada. A entidade teria desembolsado R\$ 766.716,50, entre 2003 e 2004, em favor de escritório de advocacia mencionado na reportagem, pagamentos esses destinados à renovação do CEBAS.

Adiante o auditor fala a respeito "dos requisitos necessários a isenção/imunidade às contribuições sociais", constantes do art. 55 da Lei nº 8.212/1991. Faz referência aos seguintes requisito: (1) ser portador do CEBAS; (2) promover assistência social benéficiente; (3) não remunerar diretores e conselheiros e (4) aplicar recursos exclusivamente nos objetivos institucionais.

No tocante ao CEBAS, lembra que o certificado foi concedido a título precário e diz que o lançamento é necessário como forma de prevenção da decadência, visto que em discussão judicial e administrativa.

Com relação ao segundo requisito, diz que ficou cabalmente demonstrado que a entidade não promove a assistência social benéficiente a menores, idosos, excepcionais ou carentes. A entidade prestaria serviços onerosos de educação superior.

O terceiro requisito — não remunerar diretores e conselheiros — teria sido descumprido pois a instituição teia remunerado dirigentes pelos serviços prestados, o que é vedado pelo inciso IV, do art. 55, da Lei nº 8.212/91.

O Sr. Luiz Antônio Rizzon era membro nato do Conselho Diretor da Fundação e Reitor da Universidade. Ele percebia, a título de "gratificação de função", mais de R\$ 10.000,00 mensais. Também a Vice Reitora, Sra. Liane Beatriz Moretto Ribeiro recebia a mesma gratificação em valor superior a R\$ 7.500,00 mensais. Diz o autuante que (fls. 87) "a remuneração que é permitida ao Reitor e Vice é aquela que se encontra nos mesmos patamares da remuneração concedida aos demais empregados e professores, ou idêntica remuneração percebida anteriormente it condição de Reitor ou Vice, bem como aquela remuneração auferida em contrapartida de serviços meramente administrativos prestados pelos mesmos", o que não seria o caso da autuada, que remuneraria "o Reitor, e consequentemente o membro do

Conselho Diretor, bem como o Vice Reitor, além da remuneração usual, com altos valores a título de Função Gratificada pelos serviços de direção da Universidade e da Fundação". *Diz que função gratificada é remuneração típica de serviços de direção e que meros funcionários administrativos não costumam receber remuneração a título de Função Gratificada.* Às fl. 85, o agente do fisco conclui:

"Está claro, por raciocínio lógico, que ao dirigirem a Universidade, o Reitor e Vice dirigem a atividade central ou atividade fim da Fundação. Dirigem a atividade que justifica a existência da Fundação. Querer equiparar o Reitor da Universidade a um mero funcionário, exercendo tão-somente atos de execução, sem qualquer poder decisório, é uma afronta ao bom senso. Desta forma, a FUCS, ao remunerar, mediante Função Gratificada, o Reitor e Vice, pelo desempenho de atividades de direção exercidas em benefício da Fundação, está descumprindo o requisito a Imunidade Constitucional constante do art. 55, Inciso IV, da Lei 8.112/91 (sic.)."

Já com relação ao quarto requisito - aplicar recursos exclusivamente nos objetivos institucionais - resumimos adiante as razões pelas quais o autuante considerou tal requisito descumprido.

A autuada aplicaria parcela de suas rendas em outra pessoa jurídica, qual seja, o Hotel Universidade S. A., que usa o nome de fantasia de "Hotel Vila Verde", pessoa jurídica de direito privado, com fins lucrativos. No balancete da instituição, conta contábil do Ativo Permanente/Investimentos, aponta, em 2003, o valor de R\$ 881.900,92 como valor do investimento no Hotel. A FUCS teria urna participação de 98,51% no capital social do empreendimento.

As instalações do Hotel foram cedidas à FUCS em 1985, através do Contrato Particular de Cessão de Uso para Fim Específico. O objetivo da cedência foi a instalação da Escola Superior de Hotelaria. Diz o autuante (fls. 89) "ocorre que o contrato prevê, na cláusula IV; que, além da instalação da Escola Superior de Hotelaria, a atividade da cessionária (FUCS) constituirá também na 'EXPLORAÇÃO DO RAMO HOTELEIRO', atividade totalmente estranha aos objetivos institucionais da entidade". E, adiante, o autuante enfatiza que a FUCS ficou responsável por toda a administração do hotel, emissão de notas fiscais, cobranças e despesas. E ainda, que os "registros contábeis comprovaram que toda a receita e despesa, inclusive de pessoal, são suportadas pela Fundação, em uma total confusão patrimonial ferindo princípios contábeis, como o Princípio da Entidade". Assevera o autuante ainda que "é evidente que a FUCS área com as despesas de outra pessoa jurídica".

O agente do fisco entende que, em sendo objetivo da Entidade atuar no ramo da hotelaria como atividade meio a seus objetivos sociais na área da educação, poderia investir em

empreendimento próprio, sem fins lucrativos, como faz na área de comunicação e de saúde.

A Entidade teria adquirido ações, mediante aplicação de recursos da instituição, entre setembro de 1999 e o ano de 2002, no valor de R\$ 781.512,17. O autuante conclui assim:

"Com efeito, a aquisição de participação acionária em empresa do ramo privado, com fins lucrativos e cujo objeto é totalmente estranho aos objetivos institucionais da notificada, bem como o pagamento de todas as despesas daquela empresa, despesas vinculadas à atividade econômica de hotelaria, e auferimento das suas receitas (diárias, hospedagens, etc) consequentemente caracteriza a exploração de atividade econômica de fins lucrativos (hotelaria), o que se configura em claro descumprimento do requisito constante do inciso II, do art. 14 do Código Tributário Nacional, que vedava a aplicação em recursos em atividades alheias às finalidades institucionais da mesma".

São referidos também vários outros pagamentos que teriam ocorrido com desvio de finalidade, que passamos a especificar.

Às fls. 94 o autuante relaciona pagamentos que foram efetuados em prol de apresentações artísticas, como festivais de música e shows. Refere a existência de pagamentos em favor de artistas e bandas e cita alguns, como "Família Lima", "Nenhum de Nós", "Jady Ohana" e "Detonautas".

Às fls. 94/95 estão relacionados pagamentos de valores referidos como expressivos em favor da Associação de Músicos da Universidade de Caxias do Sul e é relatada, também, a existência de pagamentos mensais de R\$ 1.000,00 em favor da Associação Clube de Mães de Caxias do Sul.

O agente do Fisco afirma que tais pagamentos configuram claro desvio de finalidade, vez que nada teriam a ver com os objetivos institucionais da entidade, voltados exclusivamente à educação. Seriam, também, denotativos da falta de critério na aplicação dos recursos. Enfatiza, o autuante, que são recursos públicos, indiretamente, via benefício fiscal.

As apresentações dos artistas não seriam destinadas de forma gratuita aos alunos e comunidade. Diz o autuante (fls. 96): "tais eventos financiados pela instituição, são destinados apenas aqueles que dispõe de condições financeiras a pagar o ingresso. Destina a instituição, recursos alcançados sob o manto da imunidade, para custear eventos a um público limitado".

Às fls. 97 são relacionadas três passagens aéreas destinadas a Carlos Alberto Chiarelli, viagens que a entidade teria justificado de forma genérica como destinadas "a tratar assuntos da instituição", sem elucidação da motivação delas. Ainda, são relacionados pagamentos de fatura de cartão de crédito do Sr. Luzi Antônio Rizzon, onde são cobrados gastos efetuados em

hotéis no exterior, sem que tenha havido apresentação de documentos para justificar as despesas.

Outros pagamentos considerados como alheios aos objetivos da entidade, são os relativos a jantares de confraternização do Conselho Diretor em dezembro de 2003 e 2004. O autuante lembra, ainda, que a legislação veda a concessão de vantagens ou benefícios a qualquer título aos diretores e conselheiros da instituição.

Às fls. 36 são referidos outros pagamentos de despesas de viagens, sem que tenha havido comprovação da existência dos eventos, alegadamente destinados a participação do Reitor em comitê de escolha de lista tríplice para nomeação do Reitor da UNIVALE de Minas Gerais, reunião do Reitor com o Ministro da Educação e reunido dos reitores do Conselho de Reitores das Universidades Brasileiras. Por não haver documentos que vinculem essas viagens aos objetivos institucionais da entidade, foram consideradas aplicação de recursos em atividades estranhas aos objetivos da autuada.

Diz o autuante, fls. 99:

"Todas estas aplicações de recursos, que nada têm a ver com os objetivos institucionais da fiscalizada, ou cujos objetivos não foram comprovados pela fiscalizada, a exemplo das aplicações no Hotel Universidade S.A., caracterizam claro descumprimento do requisito constante do inciso V da Lei 8.212/91, aptos a motivar a suspensão da imunidade as Contribuições Sociais."

Do cancelamento da Isenção/Imunidade

O autuante informa que, em 5 de maio de 2004, foi expedido, pelo INSS, Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais nº 19.422/001/2004, que declarou cancelada, a partir de 04/08/1998 a isenção das contribuições que tratam os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/91 (fls. 853). A instituição teria interposto recurso administrativo ao Conselho de Recursos da Previdência Social (fls. 855 a 883) que, julgado, restou improvido (fls. 897). Temos, então, que a matéria transitou em julgado administrativamente.

Da isenção da Cofins e do PIS incidente sobre folha de salários

O autuante faz uma análise da legislação para concluir, que, no caso concreto, a isenção da Cofins e possibilidade de recolhimento do PIS na modalidade "folha de salários", ambos constantes da MP 2158-35/2001, não alcançam a FUCS.

Da isenção da CSLL

O autuante refere que à entidade também não se aplica a isenção prevista no art. 15, da Lei nº 9.532/1997, pois (fls. 109) "os requisitos constantes das alíneas 'a' e 'b' do art. 12 da Lei nº 9.532/97 não são cumpridos pela FUCS. Por economia

processual os argumentos que conduzem a esta conclusão não serão novamente aqui repetidos, pois que se encontram ampla e claramente delineados nos tópicos "5.3. NÃO REMUNERAR DIRETORES E CONSELHEIROS e '5.4. APLICAÇÃO DE RECURSOS EXCLUSIVAMENTE NOS OBJETIVOS INSTITUCIONAIS', constantes do presente relatório.

Do lançamento do PIS, Cofins e CSLL

Por entender que a entidade não goza de imunidade ou isenção fiscal, houve o lançamento dos tributos incidentes. Com relação ao PIS e Cofins, a tributação ocorreu no sistema cumulativo. Já a CSLL foi apurada com base no Lucro Arbitrado.

O autuante diz que a contabilidade da Entidade encontra-se voltada para a apuração do superávit ou déficit de entidade sem fins lucrativos e, com isso, não se presta para apurar o Lucro Real Trimestral, que seria a regra geral de tributação.

Em razão disso, "não sendo a contabilidade do contribuinte instrumento hábil à apuração do Lucro Real, resta à fiscalização a tributação da CSLL na modalidade LUCRO Arbitrado". Adiante informa os critérios de aferição da base de cálculo, os percentuais de arbitramento e as planilhas demonstrativas.

DA IMPUGNAÇÃO

Transcreve-se a síntese feita no acórdão de origem da peça impugnatória (fls. 982 a 1006):

IMPUGNAÇÃO

Com freqüência a impugnante alude a Medida Provisória nº 466/2008. Em verdade, essa MP não existe. A referência correta é A Medida Provisória nº 446/2008, que utilizaremos, mesmo ao relatar os argumentos da entidade.

Adiante resumo os argumentos da defesa. Preambularmente a entidade diz (fls. 985):

"Na contra-mão da legislação pátria, o relatório fiscal é equivocado ao concluir que a Impugnante não é entidade beneficiante de assistência ilegal, ao fundar-se nos requisitos elencados no art. 55, da Lei 8.212/91, revogado pela Medida Provisória [446/2008]; maldoso e caluniador, ao indicar a Impugnante no rol dos fraudadores da filantropia, sem provas e de forma irresponsável, no que, o invalida como ato administrativo fiscalizador, por extrapolar os deveres do Fisco e infringir os direitos da Impugnante, que pode ser fiscalizada, mas não ofendida e desrespeitada, sem o amparo da lei e em seara imprópria para que possa defender-se, por não ser o meio hábil de apresentar defesa naquilo que extrapola o objetivo do auto de infração, ferindo os princípios constitucionais do contraditório da ampla defesa."

Após, em preliminar, alega nulidade do auto de infração por, supostamente, fundar-se em legislação revogada, no caso, o art. 55 da Lei nº 8.212/1991, revogado expressamente pela Medida Provisória nº 446/2008. Alega que a FUCS cumpre os requisitos previstos no art. 28 da Medida Provisória antes referida e que, como entidade beneficiante de assistência social está isenta da contribuição proveniente do lucro e do faturamento, eis que certificada nos termos do art. 19 da MP 446/2008. Diz que "para usufruir do benefício da isenção de pagamento da tributação da CSLL, bastaria nos anos de 2003 e 2004, o cumprimento do disposto no art. 2º, do Decreto 2.536/1998, o que foi plenamente atendido pela Instituição".

A impugnante também diz que, por força do disposto na Lei 9.532/1997, arts. 12, § 3º e 15, caput e § 1º, também estaria isenta da CSLL. Os dispositivos são:

"LEI N° 9.532/1997

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar as atividades do Estado, sem fins lucrativos.

[...]§3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, a manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e a contribuição social sobre o lucro observado o disposto no parágrafo subsequente."

Transcrevo "ipsis litteris" os argumentos da impugnante no tocante alegada decadência:

"Muito embora, o auto de infração indique que a incidência da tributação está limitada ao exercício de 2003 e 2004, o demonstrativo dos cálculos e da aferição dos juros e multa fundam-se em fatos geradores compreendidos entre 01/01/1997 a 21/01/2007. De igual maneira, os juros de mora tiveram a apuração trimestral, para fatos geradores a partir de 01/01/1997 [...]

Considerando o prazo quinquenal determinado em lei, está o presente auto de infração fulminado lado pela decadência [...]."

No tocante a ser detentora ou não do CEBAS, diz que o autuante admite que a entidade possui o certificado mas passa a defender equivocado posicionamento de que tal documento não bastaria. Acontece que os demais requisitos apontados pelo Fisco, são os elencados no revogado art. 55, da Lei 8.212/91, e que por tratar-se de legislação revogada não caberia ser analisada.”

Diz que é equivocada a afirmação do Fisco de que a isenção por adesão ao PROUNI somente acontece após firmado o respectivo convênio. Transcreve dispositivos da Lei nº 11.096/2005 e refere a Instrução Normativa SRF nº 456/2004 que "Dispõe sobre a isenção do imposto de renda e de contribuições aplicável as instituições que aderirem ao Programa Universidade para Todos".

Afirma a impugnante que (fls. 995) "cumpriu as determinações legais de utilizar 20% da receita bruta em gratuidade. Os percentuais indicados em cada uma das atividades apresentadas ao Fisco, foram construídos pelos setores responsáveis a partir de levantamentos realizados diante das ações sociais desenvolvidas pelos mesmos, justificadoras de gratuidade. Tais percentuais não são decisivos para o presente procedimento fiscal, pois mesmo retirando-se todos os itens elencados pela fiscalização, estaria a Impugnante a cumprir os 20% de gratuidade, no que incoerente se torna a possibilidade do Fisco vir a glosar alguns dos programas, ao seu hei prazer, pois outros restariam, de forma suficiente para o atendimento legal".

Afirma que a entidade sempre adotou todas as práticas recomendadas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Sua contabilidade seria revestida das necessárias formalidades legais, "pois o superávit ou déficit encontrado nas demonstrações contábeis, não são, nem podem ser tituladas de lucro, não havendo que se reconhecer a contabilidade como hábil a registrar lucro real, descrita na legislação que a ampara e nas normas de contabilidade que regem entidades sem finalidade de lucro".

No que concerne à (sic.) "imunidades e isenção tributárias" a impugnante diz que a jurisprudência é clara (fls. 996/997) "no sentido de que a imunidade é ditame constitucional, não podendo ser retirada com base em legislação infraconstitucional, ou meros atos administrativos de fiscalizado". Refere que "alegação de que a entidade não aufere receitas que possam ser tidas como derivadas de suas atividades próprias, como definidas no parágrafo 2º, da IN/SRF 247/2002, é por demais absurda e tendenciosa, pois deveria o Fisco explicar quais atividades seriam aí tributá-las e não afirmar que tais atividades existem, sem dizer, quais sejam, nem quais as eventualmente glosadas, e aquelas aceitas".

Diz que não há amparo legal para os cálculos constantes dos autos de infração, nem da multa aplicada.

A impugnante diz existir insuficiência de provas ensejadoras da autuação. O encargo da prova seria do Fisco e não da contribuinte. A ação fiscal teria por fundamento a inexistência da isenção, por não estar, supostamente, a Impugnante ao abrigo

das exigências contidas na legislação. Assevera (fls. 999/1000) "ao estabelecer como pressuposto básico e jurídico o cancelamento da isenção, pecou a Fiscalização por sua imperdoável confusão entre institutos jurídicos rigorosamente diferenciados e com efeitos próprios e incontratáveis (sic), estando a Impugnante contemplada com o princípio constitucional da imunidade, inscrito, de forma inequívoca, no art. 150, inciso VI, letra "c", da Carta Política de 1988". Afirma que a lei a ser respeitada é o Código Tributário Nacional, que, no art. 14, especifica quais os requisitos a serem atendidos. O Fisco pretende ignorar essa premissa para querer subordinar a entidade a exigências criadas por lei infraconstitucional, já revogada.

DA DECISÃO DA DRJ

A 5ª Turma da DRJ/Porto Alegre julgou improcedente a impugnação para manter a exigência.

Decidiu-se, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de decadência do auto de infração de PIS, pois só houve pagamento de PIS sob folha de salários, e, portanto, a fluência do prazo decadencial rege-se pelo art. 173 do CTN. Não haveria, portanto, decadência do lançamento feito em 12/12/2008, relativo a fatos geradores de 2003 e 2004.

Também, por maioria de votos, rejeitou-se o incidente de nulidade do auto de infração de CSL, pois não ficou completamente comprovado que foi suscitada a falta de emissão de ato declaratório de suspensão da isenção prevista no art. 15 da Lei 9.532/97.

No mérito, a recorrente entendia que o artigo 55 da Lei 8.212/91 estaria revogado por conta da Medida Provisória 446/2008. Porém, esta foi rejeita pela Câmara dos Deputados em 10/02/2009 e, portanto, não tem eficácia.

Com relação à adesão ao Prouni, este programa concede a isenção apenas no período de vigência do termo de adesão, cuja adesão se deu em 2005, ou seja, a recorrente não seria beneficiada, portanto, pela isenção em 2003 e 2004.

Quanto à alegação feita pela recorrente de que a autoridade fiscal desconhecia a diferença entre imunidade e isenção, a 5ª Turma da DRJ/Porto Alegre indica que o presente processo trata de lançamento de contribuições (CSL, PIS e Cofins), sendo que a imunidade mencionada pela recorrente, presente na Constituição Federal, é apenas aplicável para impostos.

No tocante ao cancelamento da isenção, entende a 5ª Turma da DRJ/Porto Alegre que, como houve o ato de cancelamento emitido pelo INSS com decisão transitada em julgado na esfera administrativa, não haveria razões para no presente processo voltar a analisar os motivos do cancelamento, cabendo apenas à RFB os lançamentos.

No que se refere à CSL, entendeu-se que a recorrente não faz jus à isenção do artigo 15 da Lei 9.532/97, pois não cumpre os requisitos desta lei, quais sejam: não remunerar seus dirigentes pelos serviços prestados e aplicar totalmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais.

Quanto ao PIS sobre salários e a isenção de Cofins, entendeu-se que, como a recorrente não atende aos requisitos do art. 12 da Lei 9.532/97, o PIS incide sobre a receita e não sobre salários. E a recorrente não é isenta de Cofins, pois não teria cumprido os requisitos do art. 55 da Lei 8.212/91, conforme o ato cancelatório de isenção expedido pelo INSS.

Explicita a 5^a Turma da DRJ/Porto Alegre que não restou outra alternativa ao Fisco, senão o arbitramento do lucro, vez que foi impossível a quantificação de IRPJ e CSL, não sendo, pois, uma punição, mas o único instrumento possível de ser utilizado.

Entende que a multa de ofício e juros está devidamente embasada na legislação, sendo, portanto, devida.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Inconformada com a r. decisão, a recorrente, em 10/11/2009, interpôs recurso voluntário de fls. 1174 a 1253 (numeração do e-processo), reiterando o alegado em sede de Impugnação. Acrescentou, ainda, o que segue:

Em linhas gerais, alega que o Delegado que emitiu o ato de suspensão da imunidade e o fiscal que lavrou o auto de infração são, respectivamente, professor e aluno da Universidade. Assim, entende a recorrente que o ato declaratório de suspensão da imunidade é inexistente por conta da parcialidade dos fiscais.

Ainda, alegou a nulidade do auto de infração vez que à época do fato gerador dos tributos em questão, não havia amparo legal para a tributação pretendida, vez que era portadora do certificado de entidade beneficiante de assistência social.

Com relação à aferição de juros e multa apontados com fatos geradores de 1/1/1997 a 21/1/2007, entende que, por conta da decadência, o auto de infração deve limitar-se ao exercício de 2003, sendo que não poderiam ser computados, no cálculo final, juros e multa com data de fato gerador retroativo.

Requer, ainda, a nulidade do auto de infração com relação à CSL, isto porque alega que, nos autos do processo administrativo n.º 11020.007812/2008-20, fica reconhecido administrativamente que não há fundamento para cancelamento da imunidade/isenção, conforme votos vencidos cujos excertos foram transcritos.

Neste mesmo diapasão, entende a recorrente que não pode ter o PIS exigido com base no seu faturamento, pois sendo imune e isenta, não teria como exigir referido tributo sobre seu faturamento. Ainda, sim, indica que recolheu o tributo corretamente sendo este incidente apenas sobre a folha de salários.

Outrossim, indica que, por conta da decadência, não poderia ser-lhe exigido o PIS referente ao ano de 2003.

No tocante a Cofins, entende que, como o decreto que a reconheceu como utilidade pública federal é anterior ao fato gerador do tributo, não há que se falar em exigência do tributo mencionado.

Alega, outrossim, que a autoridade fiscal não soube diferenciar imunidade de isenção. E, ainda que houvesse a suspensão da imunidade, a legislação infraconstitucional lhe asseguraria a isenção de tributos.

Indica ainda, que, tendo aderido ao PROUNI, a Instrução Normativa SRF nº 456/04 assegura aos seus aderentes o benefício da isenção. Entende, portanto, que não há que se falar em perda de imunidade e isenção.

E, mesmo que fosse aplicáveis à recorrente os pressupostos isentivos do art. 55 da Lei 8.212/91 e este tivesse vigência ao tempo dos lançamentos, enfatiza que tais pressupostos resultaram cumpridos pela recorrente.

Assim, no mérito, indica que a aplicação de parte de sua renda em uma pessoa jurídica com fins lucrativos sempre esteve ligada aos seus objetivos institucionais para funcionamento da Escola Superior de Hotelaria. Ainda, a receita e despesa do hotel não são contabilizados em seu balanço, pois o hotel possui contabilidade própria.

Afirma que os repasses ao Diretório Central de Estudantes tinha o condão de incentivar a cultura.

Com relação aos repasses à Associação dos Músicos, o valor é depois restituído, nos termos da Lei de Incentivo à Cultura.

Quanto aos repasses ao Clube das Mães, esses têm por finalidade educacional e cultural, não haveria, portanto, de acordo com a recorrente, irregularidade.

No tocante às despesas de viagens e jantar, a recorrente indica e justifica que estão ligados aos objetivos institucionais.

Sobre a alegação por parte da autoridade fiscal referente à remuneração aos diretores e conselheiros, explicita a recorrente que, por exercerem atividades na condição de funcionários, e não na condição de diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeiteiros, não haveria, portanto, vedação legal.

A recorrente aponta que, por ser entidade sem fins lucrativos, é nulo o auto de infração pela ilegalidade da autuação com base no lucro arbitrado, vez que o superávit ou o déficit encontrados nas demonstrações contábeis, não podem ser entendidos como lucro.

Ao final, requer sejam analisadas as preliminares levantadas e, no mérito, sejam declaradas a isenção e a imunidade tributária da recorrente, bem como provido o presente recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Shiguedo Takata

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade (fls. 1136 e 1174 numeração do e-processo). Dele, pois, conheço.

A indicação de fls. neste voto é a de numeração do e-processo.

Tanto o relatório fiscal que integra os autos de infração como a peça recursiva se estendem em longos arrazoados. O relatório fiscal centra a maior parte de seus esforços na questão da inaplicabilidade da imunidade das contribuições sociais da seguridade social à recorrente, seja por lhe ser aplicável a regra imunitória por definição a entidades educacionais, caso da recorrente, seja por descumprimento dos requisitos para imunidade previstos no art. 55 da Lei 8.212/91. A recorrente faz o mesmo, pela aplicabilidade a regra imunitária de contribuições sociais da seguridade social.

Observo, entretanto, que se põem *questões prévias* ao mérito da aplicabilidade ou não da regra imunitária de contribuições sociais do art. 195, § 7º, da CF (se é que cabe, nesta lide, enfrentar a questão da aplicação ou não de tal regra imunitária) e mesmo da aplicabilidade ou não de regras isentivas de contribuições sociais. Lembro que as exigências em jogo são de CSL, PIS e Cofins.

Há, quanto à recorrente, um ato de cancelamento de “isenção” decorrente de julgamento feito pelo INSS (fls. 893 a 912), com suporte em informação fiscal fornecida pela fiscalização do INSS (fls. 804 a 844).

O ato de cancelamento de “isenção” da recorrente é de maio de 2004 (fls. 911 a 913). Tudo isso, com base no art. 55, § 4º, da Lei 8.212/91¹, então em vigor, e no art. 206, § 8º, do RPS (Decreto 3.048/99)².

¹ Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficiante de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;
II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficiante a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2.028-5)

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeiteiros, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido. (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social benéfica a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5)

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5)

§ 5º Considera-se também de assistência social benéfica, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5)

§ 6º A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

² Art. 206. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 201, 202 e 204 a pessoa jurídica de direito privado benéfica de assistência social que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos: (Revogado pelo Decreto nº 7.237, de 2010).

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal;

II - seja reconhecida como de utilidade pública pelo respectivo Estado, Distrito Federal ou Município onde se encontre a sua sede;

III - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;

III - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação da pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

IV - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social benéfica a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando, anualmente, relatório circunstanciado de suas atividades ao Instituto Nacional do Seguro Social; e

VI - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeiteiros, ou equivalentes, remuneração, vantagens ou benefícios, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes são atribuídas pelo respectivo estatuto social.

VII - esteja em situação regular em relação às contribuições sociais. (Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

§ 1º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social benéfica a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem destes necessitar.

§ 2º Considera-se pessoa carente a que comprove não possuir meios de prover a própria manutenção, nem tê-la provida por sua família, bem como ser destinatária da Política Nacional de Assistência Social, aprovada pelo Conselho Nacional de Assistência Social.

§ 3º Para efeito do parágrafo anterior, considera-se não possuir meios de prover a própria manutenção, nem tê-la provida por sua família, a pessoa cuja renda familiar mensal corresponda a, no máximo, R\$ 271,99 (duzentos e setenta e um reais e noventa e nove centavos), reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajuste do benefício de prestação continuada da assistência social.

§ 4º Considera-se também de assistência social benéfica a pessoa jurídica de direito privado que, anualmente, ofereça e preste efetivamente, pelo menos, sessenta por cento dos seus serviços ao Sistema Único de Saúde, não se lhe aplicando o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo.

§ 5º A isenção das contribuições é extensiva a todas as entidades mantidas, suas dependências, estabelecimentos e obras de construção civil da pessoa jurídica de direito privado beneficiante, quando por ela executadas e destinadas a uso próprio.

§ 6º A isenção concedida a uma pessoa jurídica não é extensiva e nem abrange outra pessoa jurídica, ainda que esta seja mantida por aquela, ou por ela controlada.

§ 7º O Instituto Nacional do Seguro Social verificará, periodicamente, se a pessoa jurídica de direito privado beneficiante continua atendendo aos requisitos de que trata este artigo.

§ 8º O Instituto Nacional do Seguro Social cancelará a isenção da pessoa jurídica de direito privado beneficiante que não atender aos requisitos previstos neste artigo, a partir da data em que deixar de atendê-los, observado o seguinte procedimento:

I - se a fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social verificar que a pessoa jurídica a que se refere este artigo deixou de cumprir os requisitos nele previstos, emitirá Informação Fiscal na qual relatará os fatos que determinaram a perda da isenção;

II - a pessoa jurídica de direito privado beneficiante será cientificada do inteiro teor da Informação Fiscal, sugestões e conclusões emitidas pelo Instituto Nacional do Seguro Social e terá o prazo de quinze dias para apresentação de defesa e produção de provas;

Uma primeira questão prévia ou preliminar é quanto à *competência* para *cancelamento* ou *suspensão* de imunidade de CSL, PIS e Cofins, nomeadamente antes da criação da “Super Receita”, pela Lei 11.457/07.

Poderia o INSS proceder ao cancelamento de imunidade de CSL, PIS e Cofins, antes da vigência da Lei 11.457/07, com base no art. 55, § 4º, da Lei 8.212/91? Ou, ainda, limitar-se-ia ao INSS a competência para aplicabilidade ou não da imunidade dos referidos tributos até o advento da Lei 11.457/07? Ou a Receita Federal teria a competência exclusiva para tratar dessa questão, mediante o art. 32 da Lei 9.430/96, naquele período, de modo que a competência do INSS seria para a imunidade de contribuições previdenciárias? Ou, ainda, a Receita Federal teria competência concorrente com o INSS?

Coloco essa questão prévia, pelo seguinte.

No arrazoado do relatório fiscal do autuante, é acentuado reiteradamente que a *questão da inaplicabilidade da imunidade de contribuições sociais da seguridade social*, incluindo os tributos exigidos (CSL, PIS e Cofins), *fora resolvida pelo ato de cancelamento emitido pelo INSS*, com decisão administrativa sobre a questão transitada em julgado, no processo administrativo nº 32249.000456/2003-01 (fls. 83, 84, 88, 89, 101 a 104).

Apesar disso, a *maior parte do arrazoado* trata do descumprimento dos requisitos para a imunidade das contribuições da seguridade social. E, para esse mister, procura demonstrar a falta de cumprimento dos requisitos da imunidade previstos no art. 55 da Lei 8.212/91, versando extensamente sobre tanto, e explorar a inaplicabilidade do art. 195, § 7º, da CF à recorrente.

Pois bem. Vejo que há notificação fiscal para suspensão da imunidade da recorrente, compreendo os anos-calendário de 2003 a 2007 (fls. 427 a 441).

III - apresentada a defesa ou decorrido o prazo sem manifestação da parte interessada, o Instituto Nacional do Seguro Social decidirá acerca do cancelamento da isenção, emitindo Ato Cancelatório, se for o caso; e IV - cancelada a isenção, a pessoa jurídica de direito privado beneficiante terá o prazo de trinta dias contados da ciência da decisão, para interpor recurso com efeito suspensivo ao Conselho de Recursos da Previdência Social. (Redação dada pelo Decreto nº 4.862, de 2003)

§ 9º Não cabe recurso ao Conselho de Recursos da Previdência Social da decisão que cancelar a isenção com fundamento nos incisos I, II e III do caput.

§ 10. O Instituto Nacional do Seguro Social comunicará à Secretaria de Estado de Assistência Social, à Secretaria Nacional de Justiça, à Secretaria da Receita Federal e ao Conselho Nacional de Assistência Social o cancelamento de que trata o § 8º.

§ 11. As pessoas jurídicas de direito privado beneficiantes, resultantes de cisão ou desmembramento das que se encontram em gozo de isenção nos termos deste artigo, poderão requerê-la, sem qualquer prejuízo, até quarenta dias após a cisão ou o desmembramento, podendo, para tanto, valer-se da mesma documentação que possibilitou o reconhecimento da isenção da pessoa jurídica que lhe deu origem.

§ 12. A existência de débito em nome da requerente, observado o disposto no § 13, constitui motivo para o cancelamento da isenção, com efeitos a contar do primeiro dia do segundo mês subsequente àquele em que a entidade se tornou devedora de contribuição social. (Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

§ 13. Considera-se entidade em débito, para os efeitos do § 12 deste artigo e do § 3º do art. 208, quando contra ela constar crédito da seguridade social exigível, decorrente de obrigação assumida como contribuinte ou responsável, constituído por meio de notificação fiscal de lançamento, auto-de-infração, confissão ou declaração, assim entendido, também, o que tenha sido objeto de informação na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social.(Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

A notificação fiscal lança *integral motivo* no art. 150, VI, “c”, da CF, no art. 14 do CTN e no art. 12 da Lei 9.532/97, os quais resultariam descumpridos pela recorrente. Não há *nenhuma referência ao art. 195, § 7º, da CF*, tampouco ao art. 55 da Lei 8.212/91. No último parágrafo da segunda folha da notificação fiscal é dito que a recorrente fora intimada a informar qual a legislação que a ampara ao não recolhimento de IRPJ, CSL, Cofins e ao recolhimento de PIS sobre folha de salários, para o que a intimada alegara que estaria amparada na imunidade, conforme o art. 150, VI, “c”, da CF e o art. 14 do CTN. É a única vez que na notificação fiscal se fala de CSL, PIS e Cofins. Por evidente que o fato de a recorrente não invocar suporte no art. 195, § 7º, da CF, que demarca a imunidade de contribuições sociais da seguridade social, *não significa que a notificação fiscal, se ordenada à questão de tal imunidade, deva enfrentar somente a regra imunitária de impostos*. Pelo contrário, teria de versar *sobre a regra imunitária das contribuições sociais da seguridade social* (art. 195, § 7º, da CF).

Curiosamente, não figuram nos autos o ADE de suspensão da imunidade, nem os atos consequenciais a ele. Há referência feita pela recorrente ao processo administrativo nº 11020.007812/2008-20. Em consulta ao *site* do CARF, não localizei decisão sobre esse processo.

Acessando o *site comprot*, consta o processo indicando a existência de auto de infração de IRPJ (e que suponho conter também a lide sobre o ADE de suspensão de imunidade), e vejo que o processo seguiu ao CARF em 29/10/09 e foi movimentado para a DRF de Caxias do Sul em 5/7/13.

Consegui localizar o ADE de suspensão de imunidade; por seu teor tudo indica que a *suspensão* foi de imunidade *de impostos*, e não de contribuições sociais da seguridade social:

10ª REGIÃO FISCAL
DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
EM CAXIAS DO SUL
ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº 95,
DE 5 DE DEZEMBRO DE 2008

Declara suspensa a imunidade tributária da empresa que menciona, no período compreendido entre 1º de janeiro de 2003 a 31 de dezembro de 2007.

O DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE CAXIAS DO SUL (RS), no uso da atribuição que lhe confere o artigo 238 do Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF nº 95, de 30 de abril de 2007, considerando o disposto no artigo 150, inciso VI, alínea c da Constituição Federal de 1988, e em conformidade com o Despacho Decisório DRF/CXL/Gabinete, de 5 de dezembro de 2008, declara:

Artigo primeiro. Suspensa a imunidade tributária da Fundação Universidade de Caxias do Sul - CNPJ nº 88.648.761/0001-03, no período compreendido entre 1º de janeiro de 2003 a 31 de dezembro de 2007, em virtude de haver descumprido os requisitos obrigatórios para o gozo da imunidade, constantes do

artigo 14, incisos I e II, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), e das alíneas a e b, do § 2º do artigo 12 da Lei 9.532/97.

Artigo segundo. Da presente suspensão da imunidade caberá, no prazo de trinta dias, contados a partir da ciência, impugnação, dirigida a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre, sem efeito suspensivo, nos termos do § 6º inciso I, e § 8º do artigo 32 da Lei 9.430/96, assegurando assim, o contraditório e a ampla defesa.

Artigo terceiro. Não havendo manifestação nesse prazo, a suspensão tornar-se-á definitiva no período compreendido entre 1º de janeiro de 2003 a 31 de dezembro de 2007. (grifamos)

MIGUEL PLETSCH

Além disso, o próprio autuante, em seu relatório fiscal, diz que a *notificação fiscal por ele lavrada* foi para suspensão de imunidade inerente a impostos (fl. 97):

[...] Em resposta à Notificação Fiscal de suspensão de Imunidade Tributária, inerente a impostos, lavrada por esta fiscalização, acerca do tema a entidade manifesta-se no sentido de que "o valor repassado pela instituição é bem inferior ao montante recebido pela produtora da banda, sendo que o 1 restante é auferido através da bilheteria do evento e demais patrocinadores" (fl 410). [...] (grifamos)

Mais. Posteriormente, consegui localizar o despacho decisório da DRF/Caxias do Sul que deu fundamento à lavratura do Ato Declaratório Executivo de suspensão da imunidade acima referido, e que se encontra nos autos do processo administrativo de IRPJ e sobre a suspensão de imunidade. Do despacho decisório consta:

4. DAS CONCLUSÕES:

Inicialmente, deve-se destacar que a notificação fiscal exarada diz respeito à suspensão da Imunidade aos Impostos, de que trata o art 150, inciso IV, alínea "c" da Constituição Federal, condicionada aos requisitos legais plasmados no art 9º, § 1º e art 14 da Lei 5.172, e art 12 da Lei 9.532/97, não se confundindo com a imunidade às Contribuições Sociais constante do art 195, § 7º da Constituição Federal, que por sua vez é condicionada ao atendimento dos requisitos constantes da Lei 8.212/91. (fl. 6 do despacho decisório; fl. 1167 do processo administrativo nº 11020.007812/2008-20 citado; grifamos)

Eis a confirmação cabal do quanto suspeitava e indicara acima: o *ADE foi de suspensão de imunidade de impostos, e não de contribuições sociais*.

Essas as razões para colocar como *questão prévia* a da competência para cancelamento ou suspensão de imunidade de CSL, PIS e Cofins.

A taxionomia empregada pela Carta Magna e pela lei ordinária concorre para a confusão, ao usar a expressão “isenção” para imunidade de contribuições sociais da seguridade social. A bem ver, a enorme confusão é gerada pela lei ordinária ao tratar e versar

sobre institutos distintos, a imunidade e a isenção, usando sempre o nome “isenção” para ambos. É o que se dá com a Lei 8.212/91. Ora, o aplicador da Carta Maior, a começar pelo legislador, sabe ou deve saber que, apesar de aquela falar “isenção” no art. 195, § 7º, ela demarcou a imunidade; a isenção é concedida pelo legislador ordinário. Cabe, pois, à lei ordinária, secundada pelas demais normas infralegais até a norma individual e concreta, denominar de imunidade quando desta se estiver versando, com reserva do termo isenção quando discipline esse instituto, para não provocar a confusão que acaba sendo ultimada.

Se se admitir que o INSS ostentava competência para cancelamento de imunidade de CSL, PIS e Cofins, *por que razão* o autuante se estenderia quase *in totum* no relatório fiscal sobre a inaplicabilidade da regra imunitória à recorrente?

Afinal, é a própria autoridade fiscal que acentua por diversas ocasiões que a recorrente já teve a imunidade das contribuições sociais da seguridade social cancelada desde 5 de maio de 2004 *por força do ato cancelatório emitido pelo INSS*, com efeitos retroativos a agosto de 1998, indicando o trânsito em julgado administrativo – fls. 84, 85, 88, 89, 100 a 104. É o processo administrativo nº 32249.000456/2003-01, com acórdão da 4ª Câmara do Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS) – voto nas fls. 943 a 956.

Mas ainda há *outra questão prévia*, de *anterioridade lógica* à ora posta.

O ato de cancelamento da “isenção” das contribuições sociais da recorrente, emitido pelo INSS, de lide transitada em julgado administrativamente, foi de cancelamento de imunidade?

Se *sim*, o ato de cancelamento de imunidade alcançou a CSL, o PIS e a Cofins, ou se *reservou às contribuições previdenciárias*? Se *não*, o ato de cancelamento foi de *isenção* de contribuições sociais, *inclusive* de CSL, PIS e Cofins?

A análise atenta da Decisão-Notificação nº 19.422.4/051/2004 (fls. 893 a 910), emitida pela Chefe de Seção de Análise de Defesa e Recursos do INSS, de que decorreu a expedição do Ato Cancelatório nº 19.422.1/001/2004, nos autos do processo administrativo nº 32249.000456/2003-01, encaminha à seguinte conclusão.

O ato de cancelamento foi de isenção, e não de imunidade de contribuições sociais. Mais. O ato de cancelamento foi de *isenção de contribuições previdenciárias*, não se estendendo a CSL, PIS e Cofins.

Desde a ementa da Decisão-Notificação nº 19.422.4/051/2004, passando pelo relatório sobre a informação fiscal e até o voto, fala-se de “isenção patronal das contribuições previdenciárias”.

Faz-se remissão ao art. 195, § 3º, da CF, o qual resultara violado, e não ao art. 195, § 7º, da CF (imunidade), como fundamento para se cancelar a isenção. É feita referência ao art. 195, § 7º, da CF, apenas para extremá-la da imunidade de impostos (art. 150, VI, “c”, da CF), acentuando ser esta e não aquela a de que pode desfrutar a recorrente. E isso, por conta do argumento por ela utilizado em sua impugnação. Frisa que, se a entidade educacional não contribui para a seguridade social é por conta de lei ordinária, e, pois, de isenção, com base na qual se possui o CEBAS (certificado de entidade benficiente de assistência social).

Transcrevo excertos (fls. 894 a 910) da decisão em comentário, com destaque:

DA INFORMAÇÃO FISCAL

6. A entidade supracitada requereu o reconhecimento do direito à isenção patronal das contribuições previdenciárias através do Processo de Pedido de Isenção nº 35249.001075/98-00 — 35249.001075/98-00, protocolado em 04/08/1998, que foi indeferido, à época, pela não apresentação de todos os elementos formais elencados no artigo 55 da Lei nº 8.212/91, em especial o certificado de entidade beneficiante de assistência social, cuja renovação tinha sido indeferida pelo CNAS, em vista do não atendimento do percentual a ser aplicado em gratuidade, conforme o disposto pelo inciso IV; do artigo 2º do Decreto nº 752/93.

[...]

Todavia, a entidade ingressou com pedido de revisão dos acórdãos exarados pelo CRPS, já que havia sido reconsiderado o indeferimento da renovação do Certificado, e em 26/05/1999, foi determinada, através de Avocatória Ministerial, a concessão da isenção, processo 35249.000053/98, com a emissão do Ato Declaratório em 19/10/1999, retroativo a competência 08/1998.

[...]

7.1. Como o artigo 195 da Constituição Federal condiciona a inexistência de débitos exigíveis para a concessão do benefício legal, a não verificação da situação real quanto aos créditos previdenciários não garantidos à época da concessão da isenção maculou com a nulidade o ato que declarou tal benefício. Ademais, a própria avocatória ministerial ao reconhecer o direito à isenção a condicionou à inexistência de débitos para a Seguridade Social.

[...]

9. Quanto à reiterada alegação, por parte da entidade, de que detém imunidade, temos que as regras para tal direito estão respaldadas na Constituição Federal, enquanto a isenção é matéria de legislação ordinária. A Constituição quando trata da imunidade do artigo 195, diz que é dirigida a entidades beneficiantes de assistência social. Já a imunidade constante do artigo 150, VI, dirige-se, também, às instituições educacionais, sendo, no entanto, apenas no tocante aos impostos. Para evitar uma repetição da tese exposta na informação fiscal, apenas referendamos o texto descrito às folhas 34/39, de autoria da professora Zélia Pierdoná, que tão bem explicita a questão.

10. Por todo o relatado na informação fiscal concluiu-se que a entidade nunca cumpriu com os requisitos essenciais à concessão e manutenção da isenção patronal, bem como o Ato Declaratório da isenção concedida não obedeceu ao requisito exigido constitucionalmente para ser proferido, da inexistência de débitos exigíveis, sendo passível de nulidade. O vício da nulidade por si só basta para o cancelamento da isenção,

entretanto, os fatos relatados na informação fiscal corroboram a assertiva de que a entidade não faz jus ao benefício legal, eis que jamais cumpriu cumulativamente com os requisitos constantes do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91.

[...]

DA DECISÃO

31. Em que pesem os esforços expendidos pela defendente em suas razões, os mesmos não podem prosperar, posto que a informação fiscal sob análise demonstra claramente que o Ato Declaratório emitido para a Fundação Universidade de Caxias do Sul em 19/10/1999, não obedeceu ao requisito constante do parágrafo 6º do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, pois 6. época da concessão da isenção a entidade tinha débitos ajuizados, sem a devida garantia de penhora, que lhes suspendesse a exigibilidade, débitos n.º 31.986.637-8 e 31.986.638-6. Tais execuções foram suspensas apenas em 30/06/2000, data posterior ao deferimento da isenção. Às fls. 105 a 123, do processo, o Memorando n.º 156/2003 da Procuradoria Federal Especializada e demais documentos por ela acostados dão conta da existência do débito não garantido pela penhora de bens.

31.1. A legislação é clara ao impedir a concessão do benefício da isenção frente à existência de débito para com a Seguridade Social. Tal regramento está contido na Lei n.º 8.212/91 e na Constituição Federal, cujos artigos transcrevemos a seguir:

Lei n.º 8.212/91

Art. 55

"§ 6º A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 30 do artigo 195 da Constituição Federal."

Constituição Federal

Art. 195.

§ 3º - A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

31.2. Ao contrário do que diz a impugnante a Avocatória Ministerial, que determinou a concessão da isenção, ressaltava que a inexistência de débitos seria condição para a fruição do favor legal. Assim, a par da informação advinda da Procuradoria Federal Especializada dando conta de que dois créditos ajuizados não estavam totalmente garantidos à época da concessão da isenção, tem-se que tal fato afrontou o preceito constitucional transscrito no art.195, parágrafo 3º, fulminando de nulidade o Ato Declaratório da isenção concedida.

31.3. A atividade administrativa é vinculada e o administrador não pode decidir acerca da oportunidade e da conveniência em outorgar ou não o benefício legal, isto deve ser feito apenas em

forma, quando não cumpridas tais condições, torna-se imperiosa a nulidade do ato que concedeu o benefício ilegalmente.

[...]

32. Todavia, ainda que não houvesse o impeditivo quanto à existência de créditos para com a Seguridade Social, quando da concessão da isenção, a Informação Fiscal dá conta do descumprimento dos requisitos constantes do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, o que levaria, também, ao cancelamento da isenção usufruída de forma ilegal, pois o INSS possui competência para cancelar a isenção de contribuições previdenciárias de entidades ditas benemerkentes, mas que não vinham cumprindo os requisitos legais. [...]

35.6. [...] A entidade benemerkente de assistência social é aquela que atua de maneira substitutiva ao Estado e por isso contribui em espécie para à pacto social tratado pela Constituição Federal nos seus artigos 194 e 195. Desta feita, fica desonerada das contribuições sociais porque sua atuação benemerkente resguarda o mínimo existencial a ser garantido pela seguridade social, o que o faz substitutivamente. Já, as entidades educacionais detêm apenas a imunidade de impostos, contida no artigo 150, VI, "c" da Constituição Federal de 1988, em respeito ao preceito constitucional referente ao custeio da seguridade social.

35.7. Para as entidades benemerkentes de assistência social, a Constituição concedeu a imunidade das contribuições para a seguridade social nos termos do § 7º, do art. 195, enquanto as entidades educacionais não só destinatárias dessa benesse. Caso essas entidades não contribuam para a seguridade social, isto decorre de lei ordinária, se consubstanciando em isenção, com base na qual são possuidoras do certificado de entidade benemerkente de assistência social - CEBAS, em observância do art. 55, III, em sua redação original.

[...]

36.1. O direito à isenção não foi resguardado pela cláusula de intangibilidade, mas a própria lei que o garantiu, estabeleceu os casos em que seria revogado. [...]

37. No caso presente, a entidade Fundação Universidade de Caxias do Sul, não possuía os requisitos formais necessários à concessão da isenção patronal das contribuições previdenciárias quando do advento da Lei n.º 8.212/91, eis que não era detentora da Declaração de Utilidade Pública Federal, título que só veio a obter em 23/01/1998, não havendo que se falar em direito adquirido.

[...]

39. Portanto, antes de 23/01/1998, não há que se falar em isenção patronal das contribuições sociais para a Fundação Universidade de Caxias do Sul, posto que a entidade não detinha cumulativamente os requisitos necessários ao gozo do benefício legal, tampouco pode a mesma se abrigar na tese do direito adquirido, uma vez que o mesmo pressupõe a fruição da isenção.

CONCLUSÃO

Isto posto e,

Consoante a atribuição do INSS de verificar o atendimento de todas as condições legais previstas para que as entidades continuem a gozar da isenção patronal das contribuições previdenciárias, tomando as providências necessárias ao cancelamento do benefício, sempre que verificar a inobservância de qualquer um dos requisitos elencados no artigo 55, da Lei n.º 8.212/91;

Considerando tudo o mais que dos autos consta;

Na competência que me confere ia Portaria N.º 2.499, de 13 de agosto de 2003, conjuntamente com a Portaria N.º 3.464, de 27 de Setembro de 2001, art. 75 incisos I,

Julgo PROCEDENTE a presente INFORMAÇÃO FISCAL, e

DECIDO:

*a) Determinar que seja emitido o **ATO CANCELATÓRIO** e demais providências cabíveis, pela Seção competente, com fundamento nos incisos IV, V, e parágrafo 6º, do artigo 55, da Lei n.º 8.212/91; **no parágrafo 3º do artigo 195, da Constituição Federal** e no parágrafo 8º, do artigo 206, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, a partir da competência 08/1998, sendo que da decisão de cancelamento de isenção, cabe recurso ao Conselho de Recurso da Previdência Social — CRPS, no prazo de 30 (trinta) dias da ciência desta, conforme previsto no artigo 206, § 8º, inciso IV, do Regulamento citado.*

[...] (sublinhados e negritos acompanhados de sublinhados nossos)

A decisão distingue imunidade de isenção, usando as terminologias próprias ao delas tratar: imunidade e isenção. Note-se que a decisão fala de *benefício legal*, de *benefício de isenção*, de *favor legal*, cuidando de isenção. E, seja no relatório, seja na conclusão da decisão, fala-se textualmente de “isenção patronal das contribuições previdenciárias”.

Em que pese se encontrar frisado também no relatório da decisão supra que o cancelamento versa sobre isenção e não sobre imunidade, transcreve-se excerto da informação fiscal que evidencia isso (fls. 837 e 842):

A entidade alegou, em vários processos anteriores, ser imune e não meramente isenta das contribuições. Ocorre que tal tese é fraca e não se coaduna com a ordem Constitucional vigente. A título de ilustração, transcrevemos parte de texto da autoria da professora Zélia Pierdoná, Procuradora da República e Doutora em Direito Previdenciário:

[...]

*Logo, a **imunidade** é resultado da tutela de uma liberdade preexistente, in casu, o mínimo existencial cuja garantia é **atribuída à seguridade social**, à qual, através da **exoneração das contribuições** erigidas para este mister, faz-se substituir pela **atuação benemerente**, porque voltada a esse mínimo existencial.*

As entidades educacionais detêm apenas a imunidade de impostos, a teor do art. 150, VI, 'c', da CF/88, respeitando-se assim os princípios constitucionais e o custeio do sistema de segurança social, essencial para a garantia do exercício da justiça social. (grifos nossos)

A decisão supra, ao examinar as transgressões ao art. 55 da Lei 8.212/91, e, primacialmente, a existência de débitos em relação às contribuições sociais, não se faz referência ao art. 195, § 7º, mas ao art. 195, § 3º, da CF (transcrito nos excertos do voto colacionados). Note-se a parte final do art. 195, § 7º, da CF:

Art. 195. A segurança 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:

(...)

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

Enfim, não tenho dúvidas de que o *ato de cancelamento efetivado pelo INSS não foi de imunidade*, mas de *isenção*, e de *contribuições previdenciárias, não alcançando a CSL, o PIS e a Cofins*.

Tenho para mim que a Receita Federal, mesmo antes da vigência da Lei 11.457/07, tinha competência para a suspensão da imunidade de contribuições sociais da CSL, do PIS e da Cofins, com o rito do art. 32 da Lei 9.430/96. E, máxime com a vigência da Lei 11.457/07, sob o manto da qual se deu a lavratura dos autos de infração em causa:

Seção I

Suspensão da Imunidade e da Isenção

Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo.

§ 1º. Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, §1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.

§ 2º. A entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias.

§ 3º. O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório

suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade.

§ 4º. Será igualmente expedido o ato suspensivo se decorrido o prazo previsto no §2º sem qualquer manifestação da parte interessada.

§ 5º. A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração.

§ 6º. Efetivada a suspensão da imunidade:

I - a entidade interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente;

II - a fiscalização de tributos federais lavrará auto de infração, se for o caso.

§ 7º. A impugnação relativa à suspensão da imunidade obedecerá às demais normas reguladoras do processo administrativo fiscal.

§ 8º. A impugnação e o recurso apresentados pela entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado.

§ 9º. Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

§ 10. Os procedimentos estabelecidos neste artigo **aplicam-se, também, às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas**, quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência.

Não preciso, aqui, deduzir juízo se o INSS também tinha competência, no caso, para cancelamento da imunidade de tais contribuições.

Por outro lado, o fato de na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade 1.802-3-DF ter-se deferido a medida cautelar, para suspender a vigência do art. 14 da Lei 9.532/97, não impede a aplicação do rito do art. 32 da Lei 9.430/96, no caso vertente. É como penso. Eis a dicção do mencionado art. 14:

Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996.

Da ementa do acórdão que concedeu a referida medida cautelar, e, notadamente do voto do E. Ministro relator (v. especialmente fls. 1 a 3, 12 a 20 do acórdão), extrai-se o seguinte.

A suspensão de vigência do art. 14 da Lei 9.532/97 se deu no contexto e para os propósitos da suspensão da imunidade de impostos para hipótese de violação do caput do

art. 13 da Lei 9.532/97, e, pois, como sanção a ilícitos fiscais não pertinentes a requisitos objetivos da imunidade tributária.

Isso fica claro, quando o voto do E. Ministro relator, antes de ferir o art. 14 da citada lei, faz remissão ao art. 32 da Lei 9.430/96 (que trata do rito para suspensão da imunidade) sem o condenar, ao dizer que o último dispositivo legal fala da observância aos arts. 9º, § 1º e 14, do CTN.

E no voto *não se alude à imunidade de contribuições sociais da seguridade social* – tampouco na ementa do acórdão, e muito menos, em seu dispositivo.

Como já dito alhures, houve notificação fiscal para suspensão da imunidade, conforme o art. 32 da Lei 9.430/96, lavrada pelo autuante. Porém, como afirmado pelo próprio autuante (fl. 97), tal notificação fiscal fora emitida para suspensão de imunidade *de impostos*. Não por menos, *todo o motivo* para a notificação se funda na ausência de preenchimento dos requisitos para a imunidade do art. 150, VI, “c”, da CF, conforme o art. 14 do CTN e o art. 12 da Lei 9.532/97. Além de tal afirmação feita pelo autuante no relatório fiscal que integra os autos de infração, no início dele *igualmente se destaca isso*, e que, por conta do ingresso da recorrente a partir de 2005 no Prouni, o qual é concessivo de isenção dos tributos em dissídio, o período abrangido no relatório fiscal e autos de infração é limitado aos anos-calendário de 2003 e 2004 (fl. 37):

A fiscalização tem como objetivo verificar se a entidade preenche os requisitos e condições necessárias à fruição de imunidade constitucional ou de isenção que lhe ampare o não recolhimento de tributos federais tais como COFINS (Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social) e CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), ou ainda o recolhimento do PIS (Programa de Integração Social) sobre a folha de salários e o consequente lançamento tributário das contribuições que indevidamente não foram recolhidas. (grifamos)

Reitere-se que em nenhum momento, no relatório fiscal, alude-se à notificação fiscal para suspensão de imunidade lavrada pelo autuante, como *fundamento ou razão*, ainda que parcial, para os lançamentos em discussão. E o relatório fiscal integra esses lançamentos.

Ademais, relembre-se que, conforme o teor do ADE 95/08 da DRF/Caixas do Sul de suspensão de imunidade da recorrente, tal *suspensão* é de imunidade *de impostos*, e não de contribuições sociais da seguridade social:

[...] considerando o disposto no artigo 150, inciso VI, alínea c da Constituição Federal de 1988, e em conformidade com o Despacho Decisório DRF/CXL/Gabinete, de 5 de dezembro de 2008, declara:

Artigo primeiro. Suspensa a imunidade tributária da Fundação Universidade de Caxias do Sul - CNPJ nº 88.648.761/0001-03, no período compreendido entre 1º de janeiro de 2003 a 31 de dezembro de 2007, em virtude de haver descumprido os requisitos obrigatórios para o gozo da imunidade, constantes do

artigo 14, incisos I e II, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), e das alíneas a e b, do § 2º do artigo 12 da Lei 9.532/97.

[...] (grifamos)

Ainda, para não resultar dúvidas de que o ato de suspensão de imunidade supracitado é somente de impostos, traz-se novamente o excerto do despacho decisório localizado, para tal ato de suspensão:

4. DAS CONCLUSÕES:

Inicialmente, deve-se destacar que a notificação fiscal exarada diz respeito à suspensão da Imunidade aos Impostos, de que trata o art 150, inciso IV, alínea "c" da Constituição Federal, condicionada aos requisitos legais plasmados no art 9º, § 1º e art 14 da Lei 5.172, e art 12 da Lei 9.532/97, não se confundindo com a imunidade às Contribuições Sociais constante do art 195, § 7º da Constituição Federal, que por sua vez é condicionada ao atendimento dos requisitos constantes da Lei 8.212/91. (fl. 6 do despacho decisório; fl. 1167 do processo administrativo nº 11120.007812/2008-20; grifamos)

Cabe registrar que a Turma julgadora da DRJ/Porto Alegre *também não fez referência à notificação fiscal supracitada*, e enfrentou a questão da imunidade das contribuições sociais da seguridade social, deduzindo em desfecho que a “isenção” de tais contribuições sociais fora cancelada pelo INSS com decisão definitiva na esfera administrativa (fls. 1118 a 1123).

Enfim, não resulta dúvida de que caberia ter-se ultimado o ato de notificação fiscal para suspensão de imunidade das contribuições sociais em jogo, em consequência ao procedimento fiscalizatório, para, após decisão do Delegado da Receita Federal e emissão do competente ato declaratório, em face de tal notificação fiscal, suspendendo a imunidade das referidas contribuições sociais, a autoridade fiscal ter levado a efeito os lançamentos dos referidos tributos.

Padecem os lançamentos, portanto, de nulidade por vício formal.

Ainda que assim não fosse, *para a CSL seria impositiva a notificação fiscal e o ato de suspensão de isenção, para se proceder ao lançamento desse tributo.*

Isso, por força do art. 15, § 3º, da Lei 9.532/97, que prescreve textualmente a aplicação do art. 32 da Lei 9.430/96, para a suspensão da isenção da CSL. O art. 15, *caput*, da Lei 9.532/97 prevê a isenção da CSL para instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e às associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

Ainda, cabe ressaltar que, ao tempo da lavratura dos autos de infração em jogo, ainda vigia a Medida Provisória (MP) 446, que foi *publicada em 10/11/08* (os autos de infração se aperfeiçoaram *em 12/12/08* – fl. 1039). A MP 446/08, que havia revogado o art. 55

da Lei 8.212/91, fora *rejeitada* pelo Congresso Nacional, *em 12/2/09*³. Posteriormente, a Lei 12.101/09 revogou o mencionado artigo.

Conforme o art. 62, § 11, da Constituição Federal (CF), em caso de não publicação de decreto legislativo que regule as relações jurídicas decorrentes da medida provisória não convertida em lei, tais relações conservam-se sob a regência da medida provisória:

§ 3º. As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

[...]

§ 11. Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

E não fora editado o decreto legislativo a que se refere o art. 62, § 11, da CF.

A motivação primária dos lançamentos se deu nos preceitos do *art. 55 da Lei 8.212/91*.

Subsidiariamente o autuante lançou motivação nos preceitos relativos à isenção da CSL, da Cofins e dos atinentes ao PIS sobre a folha de salários, conquanto fale de imunidade ou isenção de Cofins (fl. 104); mas isso *para versar efetivamente sobre a isenção* da CSL, da Cofins e da contribuição ao PIS sobre a folha de salários – tanto que os nomes dos tópicos são “*Da Isenção da Cofins e do Pis Incidente sobre a Folha de Salários*” e “*Da Isenção da CSLL*” (fls. 104 a 110):

Neste tópico, a despeito dos enquadramentos legais citados pelo contribuinte, que alega a “Isenção Tributária” do art 195, § 7º, da Constituição Federal, passa-se a discorrer a respeito da legislação aplicável ao PIS e à COFINS, particularmente quanto à possibilidade ou não do gozo dos benefícios da imunidade ou

³ Ato CÂMARA DOS DEPUTADOS S/N/09 - Ato CÂMARA DOS DEPUTADOS S/N de 10.02.2009
D.O.U.: 12.02.2009

(Rejeita a Medida Provisória nº 446, de 10 de novembro de 2008, que "Dispõe sobre a certificação das entidades benéficas de assistência social, regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social, e dá outras providências").

O PRESIDENTE DA CÂMARA DOS DEPUTADOS faz saber que, em sessão realizada no dia 10 de fevereiro de 2009, o Plenário da Casa rejeitou a Medida Provisória nº 446, de 10 de novembro de 2008, que "Dispõe sobre a certificação das entidades benéficas de assistência social, regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social, e dá outras providências".

isenção para a COFINS, bem como da possibilidade de recolhimento do PIS sobre a folha de salários. Tal estudo apenas tem o intuito de proteger o fisco da possibilidade de futuramente o contribuinte vir a invocar comandos legais diversos daqueles até aqui invocados pelo mesmo.

[...]

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

...

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997;"

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 10 de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

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

[...] (fls. 104 e 105)

Neste tópico, a exemplo do anterior, e a despeito dos enquadramentos legais citados pelo contribuinte, que alega a "Isenção Tributária" do art 195, § 7º da Constituição Federal, passa-se a discorrer a respeito da legislação aplicável à CSLL, particularmente quanto à possibilidade ou não do gozo do benefício da isenção. Ocorre que como já amplamente demonstrado no tópico 5. DOS REQUISITOS NECESSÁRIOS À ISENÇÃO/IMUNIDADE ÀS CONT SOCIAIS, o contribuinte não reúne os requisitos necessários ao gozo da Imunidade/isenção constitucional. Deste modo o presente tópico apenas tem o intuito de proteger o fisco da possibilidade de futuramente o contribuinte vir a invocar comandos legais diversos daqueles até aqui invocados pelo mesmo. (fls. 108 e 109) negritos nossos, exceto os das normas legais

Logo, também por aí, em face da revogação do art. 55 da Lei 8.212/91 com vigência não coarctada para o tempo dos autos de infração (MP 446/08, Ato do CN de 12/2/09, art. 62, § 11, da CF), não haveria como os lançamentos subsistirem.

A recorrente prequestiona o art. 14, I e II, do CTN, o Decreto 2.536/98, o art. 12, § 2º, "a", e o art. 15, da Lei 9.532/97, o art. 8º da Lei 11.096/05, os arts. 150, VI, "c", e 195, § 7º, da CF, requerendo a manifestação sobre suas vigências.

Porém, diante de tudo quanto deduzido, despicienda tal manifestação.

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento ao recurso, por nulidade formal dos lançamentos.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 5 de novembro de 2013

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator