



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

Processo nº	11020.007727/2008-61
Recurso nº	Embargos
Acórdão nº	1402-002.075 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	20 de janeiro de 2016
Matéria	CSLL, COFINS e PIS
Embargante	FAZENDA NACIONAL
Interessado	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE.

Constatada obscuridade no acórdão deve-se supri-la mediante prolação de novo acórdão.

ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

Ato cancelatório de reconhecimento de isenção, no caso concreto, se deu apenas em relação à contribuição previdenciária, não se aplicando às contribuições sociais tratadas no processo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade, acolher os embargos de declaração para sanar a obscuridade apontada pelo embargante, esclarecendo que: o ato cancelatório do INSS, neste caso concreto, trata tão somente do artigo 22 da Lei 8.212/91, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente.

DEMETRIUS NICHELE MACEI - Relator.

EDITADO EM: 15/02/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: LEONARDO DE ANDRADE COUTO (Presidente), LEONARDO LUIS PAGANO GONCALVES, FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, DEMETRIUS NICHELE MACEI, FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO

Relatório

Conselheiro DEMETRIUS NICHELE MACEI

Trata-se de auto de infração lavrado contra a Fundação Universidade de Caxias do Sul (FUCS), relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ao PIS e à COFINS, relativos aos anos calendário 2003 e 2004 em virtude de cancelamento de desoneração tributária concedida por meio de despacho de autoridade.

Transcrevo a abaixo a parte final das conclusões do relatório da fiscalização, *verbis*:

“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 delineado 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 encontrasse {sic} 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."

Tempestivamente, o Contribuinte apresentou impugnação administrativa, sendo julgada IMPROCEDENTE em primeira instância, à unanimidade de votos quanto ao mérito, restando a decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo sujeito passivo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004

DECADENCIA. INOCORRÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte Aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, CTN). Lançamento efetuado em 2008 pode abarcar fatos geradores ocorridos em 2003 e 2004. O prazo decadencial determinado no § 4º do art. 150 do CTN somente se aplica no caso I de haver pagamento de ao menos parte do tributo devido, calculado sobre o fato gerador a que se submete o contribuinte.

LANÇAMENTO. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.

O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. PROGRAMA UNIVERSIDADE PARA TODOS.

A isenção de impostos e contribuições às entidades que aderirem ao PROUNI tem aplicação no período de vigência do termo de adesão. Em tendo a contribuinte aderido ao programa em ano posterior aqueles atuados, não faz juz {sic} ao benefício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LIQUIDO - CSLL

Exercício: 2003 2004

ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. LEI N. 8.212/1991 REQUISITOS LEGAIS. NÃO ATENDIMENTO. ATO CANCELATORIO DO INSS. EFEITOS.

Cabe ao INSS a expedição de ato cancelatório de isenção das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei no 8.212/1991, quando verificado que a entidade não cumpre os requisitos para fazer jus ao benefício. Cancelada a isenção, cabe ao Fisco o lançamento dos tributos correspondentes. Os efeitos do ato cancelatório retroagem a data em que a entidade passou a descumprir os requisitos de lei, dando causa ao cancelamento.

CSLL. ISENÇÃO DOS ARTS. 12 E 15 DA LEI Nº 9.532/1997.

A isenção prevista no art. 12 da Lei no 9.532/1997 não se aplica à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, porque destinada especificamente para impostos. Não tendo sido infirmada a acusação de descumprimento dos requisitos necessários à isenção prevista no art. 15 da Lei nº 9.532/1997, mantém-se o lançamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2003, 2004

ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. LEI Nº 8.212/1991 REQUISITOS LEGAIS. NÃO ATENDIMENTO. ATO CANCELATÓRIO DO INSS. EFEITOS.

Cabe ao INSS a expedição de ato cancelatório de isenção das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei no 8.212/1991, quando verificado que a entidade não cumpre os requisitos para fazer jus ao benefício. Cancelada a isenção, cabe ao Fisco o lançamento dos tributos correspondentes. Os efeitos do Ato Cancelatório retroagem a data a partir da qual a entidade descumpriu os requisitos de lei, dando causa ao cancelamento.

PIS. PAGAMENTO COM BASE NA FOLHA DE SALÁRIOS.

INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL. NÃO APLICAÇÃO.

Somente as instituições de educação e assistência social que preenchem as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, são contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2003, 2004

ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. LEI Nº 8.212/1991. REQUISITOS LEGAIS. NÃO ATENDIMENTO. ATO CANCELATORIO DO INSS. EFEITOS.

Cabe ao INSS a expedição de ato cancelatório de isenção das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/1991, quando verificado que a entidade não cumpre os requisitos para fazer jus ao benefício. Cancelada a isenção, cabe ao Fisco o lançamento dos tributos correspondentes. Os efeitos do ato cancelatório retroagem à data a par da qual a entidade descumpriu os requisitos de lei, dando causa ao cancelamento.

COFINS. ISENÇÃO. NÃO APLICAÇÃO.

Somente as instituições de educação e de assistência social que preenchem as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997 são isentas da Cofins e exclusivamente com relação às receitas derivadas de suas atividades próprias. Isenção inaplicável ao caso concreto.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.”

Sobreveio Recurso Voluntário a este Conselho, que por sua vez, também à unanimidade de votos, reformou a decisão da Delegacia de Julgamento de Porto Alegre-RS, julgando PROCEDENTE o Recurso, cancelando o débito na sua integralidade, por vício formal, cuja decisão restou assim ementada:

“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. Constata-se 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.”

Em virtude da decisão acima, a Fazenda Nacional apresentou Embargos de Declaração, devidamente admitidos na forma do Regimento Interno do CARF.

Basicamente, o embargante alega que houve obscuridade na decisão, pois o Ato Cancelatório do INSS, diversas vezes mencionado no curso do processo administrativo e principal fonte de suas controvérsias, ao fundamentar-se no artigo 55 da Lei 8.212/91 (na versão vigente à época dos fatos) teria cancelado – segundo a embargante – o direito à isenção não apenas em relação às contribuições “previdenciárias” (art. 22) mas também às contribuições sociais relativas ao PIS, COFINS e CSLL (art. 23).

O voto condutor do acórdão, por sua vez, menciona que apenas as contribuições “previdenciárias” deixaram de gozar da isenção, e em nada teriam afetado a CSLL, o PIS e a COFINS.

Daí o pedido de esclarecimentos da Fazenda Pública, para que este Conselho diga se o acórdão refere-se estritamente às contribuições “previdenciárias” ou o ato cancelatório aplica-se também as contribuições sociais objeto do processo ora sob julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro DEMETRIUS NICHELE MACEI

Existem duas classificações jurídicas relevantes no presente caso, e que, independentemente dos fatos narrados na verificação fiscal, acabaram por definir os rumos do processo.

A primeira é aquela relativa a classificação jurídica dos tributos. A doutrina costuma classificar as espécies tributária em vinculados e não vinculados (bipartida), em impostos, taxas e contribuições de melhoria (tripartida) e tantas outras.

A relevância do tema é tamanha que até mesmo o Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº. 138.284/CE, com voto do Ministro CARLOS VELLOSO, se manifestou sobre as espécies tributárias na sistemática da Constituição Federal de 1988. Vejamos:

“As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) os impostos (C.F., art. 145, I, arts. 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (C.F., art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (C.F., art. 145, III); c.2. parafiscais (C.F., art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (C.F., art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (C.F., art. 195, parág. 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, C.F., art. 212, parág. 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, C.F., art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (C.F., art. 149) e c.3.2. corporativas (C.F., art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (C.F., art. 148)”

Veja-se que no caso concreto a classificação mencionada no voto vencedor do acórdão, que agora é objeto de embargos declaratórios, não adota nenhuma das classificações anteriores, ao utilizar a expressão contribuição “previdenciária”.

Afirma-se aqui, de forma incontroversa, que a imunidade inscrita no art. 150, VI, ‘c’ da CF/88 aplica-se apenas a impostos. Não há divergência nisso. Porém, se adotarmos a classificação tripartida, por exemplo, temos que verificar que as contribuições sociais (CSLL, PIS, COFINS) são vinculados ou não a atividade estatal. Não sendo vinculados, seriam impostos, e portanto, albergados pela referida imunidade.

A segunda classificação jurídica relevante para o caso é a que diferencia os institutos da imunidade e da isenção. O termo de verificação fiscal dedica várias laudas a respeito, e o deslinde deste processo, em última análise, se deu precisamente em virtude dessa diferenciação, na medida em que a fiscalização pretendeu afastar tanto a aplicação da regra de imunidade quanto a de isenção para o sujeito passivo.

Como se sabe, a isenção será de fato isenção não quando guardar este nome, mas quando não tenha por fundamento de validade a desoneração constitucional, mas sim uma

desoneração em si mesma, baseada apenas na liberdade do exercício de competência do ente tributante.

Ressalvado meu entendimento pessoal de que, mesmo em sede de embargos, é sim possível corrigir eventuais distorções ou ilegalidades perpetradas no curso do processo, com fundamento no princípio da busca da verdade material, saliento, por outro lado, que o acórdão ora embargado, além de ser presumidamente válido, a matéria foi conhecida e objeto discussão entre os conselheiros integrantes do colegiado no momento de seu julgamento.

Com tudo isto quero dizer que não cabe neste momento processual estabelecer nova discussão sobre qual a classificação adotada ou não, a respeito das espécies tributárias ou das hipóteses de desoneração tributária, mas sim entender o real sentido e alcance da decisão tomada, especialmente considerando que não fui relator deste processo, tão pouco participei do referido julgamento, em virtude da total mudança na composição desta turma julgadora desde então.

Feita essa ressalva, passo a análise do acórdão em discussão.

Na leitura do voto condutor do acórdão embargado, nota-se que todos esses temas foram levados em consideração. Vinculados a eles, um terceiro ponto foi crucial para o deslinde do caso, qual seja: o contribuinte, por entender que é imune à CSLL, PIS e COFINS, com fundamento no artigo 195, parágrafo 7º. da CF¹, ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS requereu apenas “isenção” da contribuição “previdenciária”.

Neste sentido, com fundamento no artigo 179 do CTN (concessão de isenções por despacho de autoridade) e no artigo 55 da Lei 8.212/91, o INSS em 2004 proferiu ato, com efeitos retroativos a 1998, cancelando a desoneração tributária especificamente às contribuições ditas “previdenciárias” e referida no corpo do ato como INSS patronal.

Segundo o relator, desde a ementa da Decisão Notificação nº 19.422.4/051/2004 (que cancelou o benefício), 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 CF¹*, o qual resultara violado, e não ao *art. 195, § 7º, da CF* (imunidade), como fundamento para se cancelar a isenção. A 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.

Veja-se trecho da decisão que fundamenta o ato cancelatório, neste mesmo sentido:

¹ § 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

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. As 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.

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 beneficente de assistência social).

Com base nesse entendimento o Conselho então entendeu que os tributos CSLL, PIS e COFINS, objeto da autuação, são matéria estranha ao ato cancelatório do INSS, pois mesmo tendo competência - em tese - para conceder a isenção referida no artigo 23, o fez apenas em relação ao artigo 22 da Lei 8.212/91.

Nos embargos a Fazenda Pública cita o artigo 23 desta forma:

“Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22, são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas: (...)”

“Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente: (...)”

O embargante destaca também parte do ato cancelatório, multicitado, da seguinte forma:

"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 nº 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 nº 3.048/99, a partir da competência 08/98, 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."

Observe-se ainda que, analisando o voto que embasa a decisão embargada, o contribuinte restringiu-se a pedir "*o reconhecimento do direito à isenção patronal das contribuições previdenciárias*" (fls. 894-910), lembrando que a autuada defende e acredita estar protegida pelas imunidades dos artigos 150, VI, 'c' e 195 parágrafo 7º. por ser não apenas entidade de educação, mas também de beneficência e assistência social, segundo suas alegações, seus estatutos sociais e certificados (utilidade pública etc).

Na linha de raciocínio externada no voto embargado, ao qual reitero que não me vinculo, acolho os embargos para sanar a obscuridade apontada pelo embargante, esclarecendo que: o ato cancelatório do INSS, neste caso concreto, trata tão somente do artigo 22 da Lei 8.212/91, com a redação vigente à época dos fatos e, mesmo tendo competência para reconhecer/cassar o benefício relativo ao artigo 23 da mesma lei, materialmente, não o fez.

É o meu Voto.

-

Relator