



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

Processo n° 19515.000260/2008-79
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3402-001.704 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de março de 2012
Matéria COFINS
Recorrente ORGANIZAÇÃO SANTAMARENSE DE EDUCAÇÃO E CULTURA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2006

Recurso de Ofício

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. PRAZO DECADENCIAL DE 05 ANOS A PARTIR DA DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO FATO GERADOR. APLICAÇÃO DO ART. 62-A, DO RI-CARF.

Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, constatada ausência de antecipação de pagamento, ainda que parcial, o Poder Público dispõe do prazo de 05 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte a ocorrência do fato gerador, para constituir o crédito tributário pelo lançamento, nos termos do art. 173, I, do CTN. Aplicação do entendimento exarado pelo STJ, no Recurso Especial Representativo de Controvérsia n° 566.621, nos termos do art. 62-A, do RI-CARF.

COFINS. ISENÇÃO CONDICIONAL. PROUNI. TERMO INICIAL.

Tratando-se de isenção que foi concedida pela lei sob condição de que houvesse ratificação do Termo de Adesão por parte do MEC, a qual se materializou deixando expresso o início da produção dos efeitos quanto a referida ratificação, deve-se conceder a isenção a partir do termo em que vigorou a ratificação, pois que a isenção se interpreta literalmente (art. 111, do CTN)

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Recurso Voluntário

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2006

COFINS. INSTITUIÇÕES EDUCACIONAIS. ARTIGO 195, § 7º, DA CF/88. IMUNIDADE OU ISENÇÃO. RECEITAS PRÓPRIAS. CONTRAPRESTAÇÃO.

São imunes quanto à contribuição a COFINS as entidades beneficentes de assistência social, dentre elas as instituições de ensino, que atendam às exigências estabelecidas em lei (arts. 9º e 14, do CTN).

IMUNIDADE OU ISENÇÃO. ALCANCE.

A isenção prevista no art. 14, inc. X, da MP nº 2.158-35, de 2001, alcança as receitas decorrentes das atividades próprias da instituição sem fins lucrativos ainda que seu recebimento decorra da contraprestação de serviços pela instituição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário. Fará declaração de voto o conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça. Fez sustentação oral o Dr. Hugo Leonardo Zaponi Teixeira, OAB/DF 33899.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior – Relator

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Mônica Monteiro Garcia de Los Rios (suplente), Silvia de Brito Oliveira e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva.

Relatório

O processo é decorrente de Auto de Infração, lavrado em desfavor do interessado, que foi cientificado em 26.02.2008, constituindo um crédito tributário no montante de R\$ 53.475.442,92 (cinquenta e três milhões, quatrocentos e setenta e cinco mil, quatrocentos e quarenta e dois reais e noventa e dois centavos), incluindo-se tributo, multa e juros de mora calculados até 31.01.2008, referente à Cofins do período de janeiro de 2001 a dezembro de 2006.

No Termo de Constatação de Irregularidades, a autoridade fiscal informa que a OSEC apresenta DCTF apenas para PIS sobre a folha de salários e o IRRF sobre os rendimentos por ele pago ou creditado, não apresentando para os demais tributos, por ser imune, nem para a Cofin, no qual a contribuinte possui uma variedade de receitas.

Intimada, a contribuinte esclareceu que as receitas de “Convênios” e “Hospitalar”, referem-se a verbas recebidas de Órgãos Públicos para custeio das despesas dos hospitais públicos administrados pela OSEC por meio de contratos de gestão, razão pela qual foram excluídas da base de cálculo de Cofins; quanto às receitas educacionais, estão subdivididas em “de mensalidades”, “serviços e produtos”, “outras receitas”, “aluguéis” e “doações”, sendo que de todas, apenas as receitas de doações não possuem caráter contraprestacional, estando, as demais, sujeitas a tributação de Cofins; no que tange as receitas de doação educacional, o contribuinte reconheceu que em alguns casos tratava-se de receita e não de doação, razão pela qual tais receitas, indevidamente classificadas, foram incluídas na base de cálculo da Cofins; quanto às receitas financeiras, foram excluídas da base de cálculo da Cofins, as variações monetárias ativas e rendimentos de aplicação financeira.

Já as receitas que foram tributadas, conforme demonstrativos de fls 3.004 a 3.011, são as receitas efetivas, que diferem, em alguns casos, das receitas apresentadas pelo contribuinte nas planilhas anexas aos autos, por tratarem-se de saldo de contas.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com o lançamento, a contribuinte apresentou impugnação em 27.03.2008 e, em virtude da DRJ ter sintetizado de maneira clara e eficiente, transcrevo a síntese dos fatos e argumentos articulados pelo sujeito passivo:

6.1 – O auto de infração foi fruto de fiscalização iniciada por meio do MPF nº. 0819000/00409/07, realizada pela fiscal Araci Dias Santos, para verificação das obrigações tributárias da impugnante relativas a entidade de educação e assistência social. Percebe que a presente fiscalização tem o mesmo objeto da encerrada em 10.01.2007, iniciada pelo MPF nº. 0819000-2005-01974-4, também procedida pela Sra. Araci Dias Santos, que chegou a conclusão diametralmente oposta as conclusões da fiscalização ora impugnada (fls. 3.040). A primeira defesa da impugnante foi feita pela acusadora em janeiro de 2008, quando ao examinar exatamente a mesma documentação que agora fiscalizou e lançou, reconheceu a completa ausência de irregularidades nos recolhimentos tributários da impugnante;

6.2 – A fiscalização fazendária é incapaz de distinguir impostos de contribuições sociais, imunidade de isenção. Classifica o PIS e a COFINS como imposto e fundamenta a imunidade deles no art. 150, VI, “c”, que trata da imunidade de impostos, passando ao largo do disposto no artigo 195, § 7º (imunidade das contribuições) e de regulamentação e depois de afirmar que a impugnante é imune a trata como isenta. A quantidade de erros na técnica jurídico tributária da presente notificação é suficiente para tornar nulo o presente lançamento, por ausência de motivação clara e congruente, nos termos do exigido para o ato administrativo nos artigos 2º, inciso VII e 50, § 1º da lei nº. 9.784/99;

6.3 – No presente caso, considerando que houve uma fiscalização em janeiro de 2007 sobre o mesmo objeto da presente, e que naquela ocasião nenhum crédito suplementar foi apurado, está-se diante de um quadro de verdadeira refiscalização, que só seria válida se justificada nos termos do artigo 149 do CTN. Diante da completa omissão do relatório fiscal em motivar tal refiscalização, temos que o presente procedimento é nulo. Cita ainda o art. 570 da IN SRP nº. 3/2005;

6.4 – O termo de encerramento da ação fiscal ora combatida deixa claro que o presente lançamento foi procedido por amostragem, numa confissão de que houve arbitramento da fiscalização, adotando o mecanismo de aferição indireta, não havendo qualquer alegação nos documentos que compõe o processo fiscalizatório dos motivos para uso da aferição indireta. O uso de técnicas de aferição indireta como a amostragem por força de lei pressupõe que a fiscalização justifique os motivos pelos quais vai desconsiderar a contabilidade do contribuinte, conduta inexistente no Auto de Infração ora impugnado, logo o uso da amostragem é ilegal para que haja a descrição clara e precisa dos fatos geradores da notificação fiscal de lançamento de débito ora em comento, é imprescindível a definição de critérios reais e não fictícios, fruto de arbitramento, sendo, portanto, nulo o presente lançamento por adotar indevidamente a aferição indireta;

6.5 – Alega a ocorrência de decadência no presente Auto de Infração, pois, consoante entendimento já consolidado pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça e no próprio Conselho de Contribuintes em relação à COFINS e PIS, tratando-se de contribuições sociais, o prazo decadencial decorre do transcurso de 5 (cinco), contados do fato gerador, haja vista se estar tratando de créditos que se constituem mediante o lançamento por homologação, sob a égide do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, e não a o art. 45 da Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991. Todas as parcelas indicadas em período anterior a 26 de fevereiro de 2003 estão sob o manto da decadência;

6.6 – O lançamento refere-se a PIS e COFINS, notadamente contribuições sociais, portanto, errou a fiscalização ao afirmar que a imunidade em questão é a do artigo 150, VI, “c”, que a instituição apesar de ser também detentora é aplicável em matéria de impostos. No caso, a imunidade que impede o lançamento de PIS e COFINS contra a impugnante é a prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal e a legislação de regência dessa imunidade que deveria ter se reportado o relatório fiscal, o que não o fez, eivando de vício insanável suas conclusões. Nos termos do artigo 195, § 7º da CF, impugnante tem imunidade pessoal em face da condição de entidade beneficente de assistência social. Ora, a imunidade pessoal não é isenção, ela se opõe ao nascimento do tributo contra o seu beneficiário, não há nessa imunidade hipótese de exceção a determinados fatos geradores;

6.7 – Traz histórico da OSEC, de suas atividades. Alega que a educação é direito de todos e é um dever do Estado promovê-la. Entretanto, o particular por diversas ocasiões faz às vezes do Estado na contribuição para a realização do acesso à educação. E é nesse ponto que atuam as associações educacionais, sem fins lucrativos, cuja finalidade estatutária seja o social, como é o caso da autora. Sendo assim, não restam dúvidas quanto ao caráter assistencial e filantrópico da

Organização Santamarense de Educação e Cultura (OSEC) que, por consequência disso, goza do benefício da imunidade tributária disciplinada no artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição da República, regulamentada pelos artigos 9º e 14 do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966;

6.8 – A impugnante possui os benefícios fiscais destinados a entidades assistenciais desde a Lei nº. 3.577/59, e as sucessivas alterações, que acabaram por gerar uma espécie de direito adquirido às instituições portadoras do certificado de fins filantrópicos à época. Embora o Decreto-Lei nº. 1.572, de 1977, tenha revogado expressamente a isenção concedida pela legislação anterior, protegeu as instituições que à época preenchiam os requisitos autorizados pelo benefício fiscal, inclusive àquelas que estivessem prestes a obter a certificação de entidade de fins filantrópicos e utilidade pública federal, deixando claro que a entidade continuaria gozando de tal garantia até a decisão do Poder Executivo, como se deu no caso da OSEC. Muito antes do Decreto-Lei nº. 1.572/77, a OSEC tinha formalizado o pedido de utilidade pública federal. Portanto, não há qualquer dúvida acerca de seu direito;

6.9 – A própria fiscalização reconhece que instituição é imune, logo, o lançamento realizado não poderia ser procedido se não fosse precedido de um processo administrativo com escopo específico de cancelar a imunidade da impugnante concedida em 1978, o que invalida automaticamente qualquer crédito pretendido pela fazenda pública. Tal procedimento está previsto na Portaria MPS nº. 3.015/96 e na IN SRP nº. 3/2005. Qualquer decisão de suspensão da isenção, sem a emissão do Ato Cancelatório, torna-se nula de pleno direito, por infringir o devido processo legal, preterindo o direito da autora a ampla defesa e ao contraditório;

6.10 – A imunidade constante no § 7º, do art. 195 da Constituição só pode ser regulamentada por lei complementar, no caso, o Código Tributário Nacional – CTN, que é tido como tal desde a nova ordem constitucional estabelecida pela Constituição de 1988. Portanto, os requisitos para a limitação ao poder de tributar estão previstos no art. 14, c/c art. 9º do CTN. A OSEC, tendo sempre cumprido com as exigências legais, conforme documentos anexos, é sujeito ativo do direito a imunidade, não podendo a administração negar-lhe o referido direito, sob pena de negar vigência a Constituição de República, o que, evidentemente, não é uma hipótese possível, principalmente para a administração pública, que está regida pelo princípio da estrita legalidade;

6.11 – A recorrente, embora tenha o direito adquirido ao Certificado concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, tem plena convicção de que é suficiente o preenchimento dos requisitos do artigo 14 do CTN e, com efeito, tem imunidade tributária nos termos do parágrafo 7º, artigo 195, da Constituição da República, desde a data de sua instituição, ou melhor, de sua criação. Desta forma, torna-se absolutamente relevante a discussão sobre as receitas consideradas para o cálculo da COFINS têm ou não caráter contraprestacional, pois diante da imunidade tributária não há o nascimento do Tributo, logo não há que se falar em base de cálculo de algo que não existe;

6.12 – Não bastasse a imunidade prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição, a instituição aderiu ao Programa Universidade para Todos (PROUNI), inicialmente com a MP nº. 235/05 em 2/12/2004. Conforme documentos em anexo, a impugnante aderiu ao referido programa em 3/12/2004, em conformidade com a referida MP e seu texto convertido na Lei nº. 11.096, de 13 de janeiro de 2005, e por tal razão, ainda que não fosse aplicada a imunidade do art. 195, § 7º, da CF/88, a instituição faria jus à isenção prevista no artigo 8º, incisos III e IV, da referida lei. Dessa forma, também por essa razão é improcedente o recolhimento da COFINS e do PIS a partir

da data de isenção do PROUNI. Todas as parcelas indicadas em período posterior a 02.12.2004 estão, nos termos da Lei nº. 11.096/2005, sob o manto da isenção.

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Em análise e atenção aos pontos suscitados pela interessada na defesa apresentada, a Nona Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I/SP, proferiu o Acórdão de nº. 16-18.057, nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2006

REFISCALIZAÇÃO. DESCABIMENTO. MATÉRIAS DISTINTAS.

Sendo os objetos das fiscalizações distintos, descabe a preliminar de refiscalização sobre a mesma matéria.

REEXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO. POSSIBILIDADE. MPF.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) expedido regularmente pelo delegado da unidade jurisdicionante do sujeito passivo assegura, por si só, a possibilidade de reexame de período anteriormente fiscalizado.

LANÇAMENTO. NULIDADE.

Somente será considerado nulo o lançamento, se presente qualquer uma das situações previstas no art. 59 do Decreto nº. 70.235/1972.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Inocorre cerceamento do direito de defesa quando o Auto de Infração descreve corretamente a infração cometida e o sujeito passivo impugna a exigência demonstrando que entendeu a impugnação.

CRITÉRIO DE AMOSTRAGEM.

É cabível a verificação por amostragem para confirmação de valores de tributos devidos fornecidos à fiscalização. Ao contribuinte, que forneceu os valores devidos, carece interesse em infirmar tal confirmação.

COFINS. DECADÊNCIA.

Declarada a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº. 8.212/91 por meio de Súmula Vinculante nº. 08, o prazo decadencial para constituição das contribuições sociais é de cinco anos, conforme regras previstas no CTN.

COFINS. RECEITA DE ATIVIDADE PRÓPRIAS. ISENÇÃO.

A isenção da COFINS para as instituições de assistência social, sem fins lucrativos, se restringe às receitas derivadas de suas atividades próprias. Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias dessas entidades somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

PROUNI. COFINS. ISENÇÃO.

A instituição privada de ensino superior, com ou sem fins lucrativos, que aderir ao PROUNI ficará, no período de vigência do Termo de Adesão, isenta da COFINS sobre as receitas auferidas decorrentes da realização de atividades de ensino superior, provenientes de cursos de graduação e sequenciais de formação específica.

Lançamento Procedente em Parte.

Tendo em vista que o crédito tributário exonerado foi superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), a DRJ recorreu, de Ofício, ao Segundo Conselho de Contribuintes, nos termos do art. 34, I, do Decreto nº. 70.235/72.

No que tange a alegação de refiscalização, destaca que a fiscalização anterior (MPF 0819000-2005-01974-4), teve por objeto a verificação do cumprimento das obrigações tributárias relativas a imunidade de instituições de educação e assistência social, restrito ao IRPJ (ano-calendário 2001) e verificações preliminares dos períodos 09/2000 a 09/2006; já o Auto de Infração, que é decorrente da citada fiscalização anterior, teve como objeto a apuração detalhada das bases de cálculo da COFINS dos períodos de apuração 01.2001 a 12.2006, descabendo, assim, a alegação de refiscalização, pois que os objetos das fiscalizações são distintos.

Ressalta, ainda, que a Portaria MPS nº. 3.015/96 e a IN SRP nº. 3/2005, citadas pela impugnante, seriam aplicadas somente em processos envolvendo contribuições previdenciárias, que não se trata do caso em discussão.

Quanto a alegação de ausência de motivação clara e congruente, na qual a contribuinte aduz que a quantidade de erros na técnica jurídico tributária da notificação seria suficiente para ensejar a nulidade do lançamento, a DRJ destaca que, de acordo com o art. 59 do Decreto nº. 70.235/72, o Auto de Infração é passível de anulação somente quando sua lavratura for feita por pessoa incompetente, o que não se verifica no caso.

Admite haver equívoco no Termo de Constatação, quanto à fundamentação constitucional de imunidade/isenção do PIS e da COFINS, porém, como a entidade foi considerada imune/isenta pela fiscalização, entende não ter havido prejuízo algum à impugnante.

Destaca que não é válida a alegação de que a Notificação não seria clara, pois, tanto é assim, que foi apresentada impugnação coerente com os fatos, demonstrando que

o sujeito passivo possuía total conhecimento das razões da autuação, ficando, assim, afastada a nulidade pretendida pela impugnante.

No tocante a alegação de fiscalização por amostragem, aduz que tal critério não foi utilizado para calcular os montantes devidos, mas sim para ratificar ou retificar os valores das receitas informados pela própria contribuinte durante a fiscalização. Restaria claro, assim, que a fiscalização confrontou a escrituração fiscal e contábil da empresa com as planilhas elaboradas pelo contribuinte para aceitar ou não os valores constantes nesta. Além disso, tal amostragem figura em favor da empresa, legitimando a regularidade dos dados informados pelo próprio contribuinte e, a par do cabimento legal da utilização do referido método, carece, a impugnante, de interesse de agir ao levantar sua inaceitabilidade.

Quanto a decadência, por não ter havido pagamento antecipado, o lançamento passa a ser de ofício, o que desloca a norma de contagem do prazo decadencial para o previsto no artigo 173, I do CTN, contando-se o quinquênio, portanto, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a autoridade poderia fazê-lo.

Assim, para o fato gerador de novembro de 2002, o prazo final para o Fisco exercitar seu direito de lançar a Cofins seria 31.12.2007 e, para o fato gerador de dezembro de 2002, seria 31.12.2008. Como o lançamento se deu em 26.02.2008, encontrava-se decaído o direito da Fazenda para o fato gerador de novembro de 2002 e, conseqüentemente, todos os fatos geradores anteriores (01.2001 a 11.2002).

Quanto a alegação de que é irrelevante a discussão sobre se as receitas consideradas para cálculo da Cofins têm ou não caráter contraprestacional, pois diante da imunidade tributária não haveria o nascimento do tributo, não havendo porque se falar em base de cálculo de algo que não existe, a decisão recorrida concluiu que as receitas não derivadas de atividades próprias, auferidas pelas entidades educacionais e assistenciais estão sujeitas à incidência da Cofins. Aduz, ainda, que o fato de a contribuinte buscar refúgio no art. 195, § 7º da Constituição Federal, em nada lhe favorece, na medida em que os tratamentos especiais conferidos no âmbito das contribuições sociais não são ilimitados e as receitas que não sejam derivadas de atividades próprias não contam como qualquer tratamento especial.

Referente ao à isenção advinda do PROUNI, a DRJ destaca que o alcance da isenção concedida pela adesão ao programa, se restringe aos valores contratados para a prestação do ensino superior proveniente de cursos de graduação ou seqüenciais de formação específica. Conseqüentemente, tendo a contribuinte aderido ao PROUNI, estão isentas de Cofins, a partir de 01.01.2005, as receitas auferidas referentes as mensalidades de ensino superior, concernentes aos cursos de graduação e cursos seqüenciais de formação específica, devendo, portanto, serem exonerados da base de cálculo da Cofins, tais receitas lançadas nos períodos de apuração de janeiro de 2005 a dezembro de 2006.

Conclui a parte dispositiva da decisão no sentido de:

“i) Exonerar os valores de COFINS dos períodos de apuração de 01.2001 a 11.2002, e as respectivas multas de ofício, tendo em vista o reconhecimento da preliminar de decadência;

ii) Exonerar os valores de COFINS relativos às mensalidades de cursos de graduação e seqüenciais dos períodos de apuração de 01.2005 a 12.2006, e as respectivas multas de ofício, tendo em vista a isenção prevista no art. 8º da Lei n.º 11.096/2005 (PROUNI);

*iii) Manter os demais valores, e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o lançamento da contribuição para a COFINS.”*

DO RECURSO

Ciente em 17/09/2008 do Acórdão acima mencionado, o contribuinte apresentou em 13/10/2008 Recurso Voluntário a este Conselho, alegando que a parte do crédito mantida pela decisão da DRJ, no montante de R\$18.286.263,34 (dezoito milhões, duzentos e oitenta e seis mil, duzentos e sessenta e três reais e trinta e quatro centavos), não merece prosperar, pois que:

- a) é fruto de um processo eivado de nulidade, pois refiscaliza a mesma situação sem qualquer motivação; e
- b) lança créditos sobre fatos geradores albergados na imunidade do artigo 195, § 7º da Constituição Federal.

Ressalta que, caso o Conselho não entenda por tornar o crédito totalmente insubsistente, deve reformar o valor cobrado pela decisão da DRJ para:

- c) excluir o montante cobrado das competências 12/02, 01/03 e 02/03, pois estão abrangidos pela decadência, em face de ser aplicável ao caso a regra de contagem da decadência prevista no art. 150, § 4º do CTN; e
- d) expurgar do total do crédito o cobrado na competência 12/04, relativo às receitas isentas no termos do art. 8 da Lei nº. 11.096/2005, por ter a recorrente aderido ao PROUNI em 02/12/2004, ainda sob a égide da MP nº. 213/2004.

DA DISTRIBUIÇÃO

Tendo o processo sido distribuído a esse relator por sorteio regularmente realizado, vieram os autos para relatoria, por meio de processo eletrônico, em 17 (dezesete) Volumes, numerado o último deles até a folha 3.364 (três mil, trezentos e sessenta e quatro), estando apto para análise desta Colenda 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, Relator.

O recurso atende os pressupostos de admissibilidade e tempestividade, de modo que dele tomo conhecimento.

Havendo recursos tanto de ofício quanto voluntário, analiso as questões motivadoras das irrisignações separadamente.

I. DO RECURSO DE OFÍCIO

Trata-se de recurso de ofício, manejado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (DRJ/SPOI), haja vista que em julgamento de impugnação apresentada contra Auto de Infração, houve por bem em acolher parcialmente a decadência quanto a parte dos períodos lançados, especificamente relativo aos períodos de 01/2001 a 11/2002, bem como, afastou do lançamento os créditos tributários decorrentes de receitas que não compunham a base de cálculo da COFINS, relativas às mensalidades de cursos de graduação e seqüenciais dos períodos de 01/2005 a 12/2006, e as respectivas multas de ofício, tendo em vista a isenção prevista no artigo 8º da Lei 11.096/2005 (PROUNI).

Considerando que os valores exonerados superam a alçada, atualmente fixada em R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), pelo que dispõe a Portaria MF nº. 03/2008, conheço do recurso do ofício e passo a análise dos temas cujo provimento foi concedido pela DRJ, abordando-os cada um de per si.

1 - Da Decadência:

A exoneração (em virtude da decadência) de considerável quantia do crédito tributário lançado, ocorreu em face da aplicação, por parte da DRJ ora recorrente, da Súmula Vinculante nº. 8, de 20/06/2008.

A inconstitucionalidade do art. 45 da Lei 8.212/91 e a consequência jurídica quanto à contagem do prazo decadencial nela tratado afetam diretamente o lançamento discutido no processo, de forma excluem do lançamento períodos que não poderiam ter sido exigidos em face do respeito ao prazo quinquenal considerado pelo STF.

O entendimento Sumulado pelo Pretório Excelso é horizonte obrigatoriamente observado por este Conselho e pelos demais Tribunais deste país, pelo que, assiste razão o reconhecimento concedido pela DRJ, na decisão recorrida, em favor do sujeito passivo neste processo, não merecendo guarida o recurso de ofício manejado pelo Órgão Administrativo.

O procedimento adotado pela DRJ recorrente além de correto é também reflexo do regimento interno deste Conselho que assim determina:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

Assim, em sendo o julgamento da DRJ ora recorrente baseado em entendimento sedimentado pelo STF, a observação da Súmula Vinculante nº. 8 é questão de ordem a ser observada, de forma que **nego provimento ao recurso de ofício** cuja pretensão contraria o que nela foi disposto.

2 – Da isenção no âmbito do PROUNI:

Ainda na análise das matérias recorridas de ofício pela DRJ/SPOI, em relação à exoneração de crédito tributário relativo à inclusão de receitas isentas abrangidas pelo PROUNI na base de cálculo da COFINS (entendida como necessária pela autoridade autuante), tenho que, neste tocante, também não merece guarida o recurso de ofício perpetrado pela mencionada Delegacia.

Ainda que discutir-se-á adiante a questão relativa a imunidade ou de isenção, bem assim quanto aos seus limites e alcance, com relação às receitas decorrentes de atividades próprias auferidas pelo sujeito passivo deste processo, e do fator de ter ou não havia contraprestação, a bem da verdade, o curso que tal discussão tomará em nada reflete o julgamento a ser dado no caso das receitas decorrentes da realização de atividades de ensino superior, provenientes de curso de graduação ou cursos seqüenciais de formação específicas, enquadradas no Programa Universidade para Todos (PROUNI), pois que o mesmo confere legalmente à instituição que à ele aderir, isenção da COFINS.

Independentemente de ser atribuído, ou não, à entidade considerada como sujeito passivo nestes autos o *status* de “entidade beneficente de assistência social”, ou mesmo se ela preencheria ou não os requisitos legais (arts. 9º e 14, do CTN), a adesão aos ditames estabelecidos pela Lei 11.096/2006, que institui, sob a gestão do Ministério da Educação, o PROUNI, confere à respectiva instituição a expressa isenção de impostos e contribuições, dentre os quais, notadamente, a COFINS, *in verbis*:

"Art. 8º A instituição que aderir ao Prouni ficará isenta dos seguintes impostos e contribuições no período de vigência do termo de adesão:

I - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas;

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, instituída pela Lei nº. 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

III - Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991; e

IV - Contribuição para o Programa de Integração Social. Instituída pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970;

§1º A isenção de que trata o caput deste artigo recairá sobre o lucro nas hipóteses dos incisos I e II do caput deste artigo, e sobre a receita auferida nas hipóteses dos incisos III e IV do caput deste artigo decorrentes da realização de atividades de ensino superior proveniente de cursos de graduação ou cursos seqüenciais de formação específica.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda disciplinará o disposto neste artigo no prazo de 30 (trinta) dias.”

A Autoridade Julgadora de 1ª Instância bem observou ainda que o contribuinte em questão comprovou nos autos (fls. 3.325) a adesão ao Programa Universidade para Todos, trecho que merece ser reproduzido por ser de extrema valia:

“60. Para comprovar a adesão ao ROUNI o contribuinte anexou aos autos cópia do correio eletrônico do MEC (fls. 3.118) e cópia do Termo de Adesão (fls. 3.119 a 3.273).

[...]

Portanto, tendo o contribuinte aderido ao PROUNI, estão isentas de COFINS, a partir de 01.01.2005, as receitas auferidas decorrentes da realização de atividades de ensino superior (mensalidades), provenientes de cursos de graduação e seqüenciais de formação específica.”

Sucintamente, a DRJ/SPOI tomou acertada decisão em exonerar o crédito tributário referente às receitas suscetíveis de enquadramento ao programa PROUNI, pois que a legislação de regência e suas correspondentes regulamentações (muito bem citadas no Acórdão recorrido e que aqui não merecem ser repetidas) conferem ao sujeito passivo ISENÇÃO quanto às Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Na esteira das considerações acima, **voto por negar provimento ao recurso de ofício**, em sua integralidade.

II. DO RECURSO VOLUNTÁRIO:

Superada a análise do Recurso de Ofício, passo a apreciação dos termos e fundamentos trazidos pela recorrente em seu Recurso Voluntário. Porém, por questão de prejudicialidade e relação de “causa e efeito” quanto as matérias relativas a nulidade, decadência e termo inicial ao gozo dos benefícios do PROUNI, em relação a questão central do processo, passo diretamente a análise do mérito, para após passar a análise das demais questões trazidas pela Recorrente, em sendo assim necessário.

Como se pode verificar pela análise dos autos, sinteticamente se conclui que a Autoridade Fiscal entendeu que embora a Recorrente seja imune no tocante aos impostos, com base no art. 150, VI, “c”, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CRFB-88, por atender aos requisitos legais para gozar desta posição perante o Estado, esta situação não se aplica à COFINS, de modo que entendeu que o cumprimento daqueles citados requisitos não lhe socorre, pois que não haveria direito ao gozo da isenção, já que conforme §7º, do art.195, da CRFB-88, a expressão “nos termos da Lei” condiciona a dispensa do pagamento a que as receitas sejam próprias e que não tenham natureza contraprestacional.

Daí porque houve a manutenção, pela DRJ, do lançamento do crédito tributário da COFINS decorrente de receitas educacionais, no caso subdivididas em “de mensalidades”, de “serviços e produtos”, de “outras receitas”, de “aluguéis” e de “doações”.

Como se vê, a questão central sobre a qual controvertem fisco e contribuinte, pode ser resumida nas razões expostas na própria Ementa da decisão recorrida, assim expressa:

“COFINS. RECEITA DE ATIVIDADE PRÓPRIAS. ISENÇÃO.

A isenção da COFINS para as instituições de assistência social, sem fins lucrativos, se restringe às receitas derivadas de suas atividades próprias. Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias dessas entidades somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.”

Portanto, embora reconheça o direito a desoneração (tratando referido direito como “isenção”), tanto que deixou de autuar receitas classificadas como “Convênios” e “hospitalares”, no que diz respeito a receitas “educacionais”, efetuou o lançamento, sob o fundamento de que não seriam elas decorrentes de “atividades próprias” da entidade de assistência social, tendo ainda natureza contraprestacional.

Portanto, a questão fulcral reside em decidir se as receitas advindas de mensalidades recebidas de alunos seriam ou não receitas desoneradas pela COFINS, sendo que para tanto, necessário delimitar a definição, o alcance e o sentido da expressão “atividades próprias”, contido na legislação.

Inicialmente, entendo pertinente definir se a pretendida exoneração tributária seria uma imunidade ou uma isenção, situação essa que aparentemente poderia ser despropositada em efeitos práticos, mas entendo que não o seja, pois que a interpretação que se dispensa a isenção é literal (art. 111, do CTN), enquanto que à imunidade é ampliativa, como reiteradamente sustentam a doutrina e o próprio STF.

Nesse sentido, tenho que o principal fundamento para afastamento da exigência emana do §7º, do art. 195, da CRFB-88, qual seja, a própria previsão de imunidade, que impede a exigência de contribuição social das entidades beneficentes de assistência social. Referido dispositivo tem o seguinte teor:

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

É certo que o dispositivo constitucional trata de imunidade, e não de isenção, embora tenha empregado equivocadamente a segunda expressão. É uníssono na doutrina e jurisprudência que as limitações ao poder de tributar, constantes da Constituição, são essencialmente imunidades, mesmo que o texto tenha rotulado de isenção ou de não incidência, ou ainda, de outra expressão com sentido de desoneração.

Outrossim, também não há dúvida de que referido dispositivo, quando aponta as exigências estabelecidas em lei, o faz remetendo a Lei Complementar, que no caso são os arts. 9º e 14, do CTN.

Nessa linha ainda, de que a expressão “nos termos da lei”, não transmuda a imunidade em isenção, temos a decisão do próprio Supremo Tribunal Federal, nos autos da ADIN 1.802, movida contra a pretensão do §1º, do art. 12, da Lei 9.532/97, que objetivou atingir com a tributação da COFINS os rendimentos e ganhos de capital de aplicações financeiras das entidades beneficentes de assistência social, cujo despacho que suspendeu a vigência do citado dispositivo, consignou que:

*“1. Ação direta de inconstitucionalidade: Confederação Nacional de Saúde: qualificação reconhecida, uma vez adaptados os seus estatutos ao molde legal das confederações sindicais; pertinência temática concorrente no caso, uma vez que a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros. 11. Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, c, e 146, 11): ‘instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei’: delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (L. 9.532/97, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida. **1. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Munoz, RTJ 1021304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é afixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar.** 2. À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal argüida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º assim como o parág. único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada. 3. Reserva à decisão definitiva de controvérsias acerca do conceito da entidade de assistência social, para o fim da declaração da imunidade discutida – como as relativas à exigência ou não da gratuidade dos serviços prestados ou à compreensão ou não das instituições beneficentes de clientela restritas e das organizações de previdência privada: matérias que, embora não suscitadas pela requerente, dizem com a validade do art. 12, caput, da L. 9.532/97 e, por isso, devem ser consideradas na decisão definitiva, mas cuja delibação não é necessária à decisão cautelar da ação direta.” (sem destaques no original)*

Nesse sentido, são imunes quanto às contribuições para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, cabendo a Lei Complementar regular os requisitos de funcionamento da entidade, mas não os limites da base de cálculo dos tributos imunizados. É dizer: a previsão de remeter a Lei, não transmuda imunidade em isenção, e a legislação apenas tem competência para fixar os lindes de constituição e funcionamento da entidade de assistência social.

E quem fixou esses lindes foram os arts. 9º e 14, do CTN, assim dispostos:

“Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - cobrar imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10.1.2001)

§1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, asseguratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

§2º O disposto na alínea a do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos.”

“Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Assim sendo, tenho que as receitas auferidas pela recorrente estão alinhadas com os “objetivos institucionais” para os quais foi constituída a entidade educacional, não havendo desvirtuamento desses objetivos pelo fato de prestar serviços educacionais de modo gratuito para pessoas carentes e auferindo retribuição a título de mensalidades escolares daqueles que deiverem condições para efetuarem o pagamento das mensalidades.

O indispensável é perquirir o que a entidade educacional faz com as receitas auferidas da cobrança das mensalidades, sendo evidente – no caso - que as aplica em suas atividades próprias, sendo que o resultado não poderá ser distribuído, conforme limites legalmente previstos (art. 14, I e II, do CTN). Nessa esteira, a aplicação da receita é que definirá se haverá a desoneração via imunidade, e não a forma de obtenção da receita.

Assim, tenho que a imunidade seja suficiente ao provimento do recurso.

Porém, é importante considerar que há quem sustente, assim como fez a decisão recorrida, de que a desoneração da tributação da COFINS das entidades educacionais, tenham natureza de isenção, e como tal, devem atender a mais requisitos além daqueles previstos na Lei Complementar (CTN), aplicando igualmente outros preceitos da legislação tributária.

Sobre essa forma de abordagem da questão, entendo que o voto proferido pela Ilustre Conselheira Silvia de Brito Oliveira, nos autos do Processo nº 13811.000666/00-48, Recurso Voluntário nº 237.309, em sessão de 02 de junho de 2011, a é bastante esclarecedor, pelo que o transcrevo aqui também como razões de decidir:

“Inicialmente, considerando que o motivo do indeferimento do pedido inicial foi o descumprimento do art. 12, § 2º, “g”, da Lei nº 9.532, de 1997; que a decisão recorrida está calcada no alcance da isenção concedida pelo art. 14 da MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e que, no voto da Resolução nº 203-00.905, de 03 de julho de 2008, à fl. 217, houve manifestação sobre estar-se tratando de hipótese de imunidade e também para esclarecer porque prescindindo da realização da diligência antes solicitada, é necessário, primeiro, definir se estamos aqui tratando de imunidade ou de isenção.

Note-se que o precitado art. 12, literalmente, possui aplicabilidade para efeito do disposto no art. 150, inc. VI, alínea “c”, da Constituição Federal, ou seja, tal dispositivo legal é aplicável apenas à hipótese de imunidade de impostos.

O caso concreto em exame diz respeito a instituição de educação, sem fins lucrativos, que presta os serviços para os quais foi instituída e os coloca à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, enquadrando-se, portanto, na norma isentiva do art. 14, inc. X, c/c art. 13, inc. III, da MP nº 2.158-35, de 2001.

Está-se, pois, diante de hipótese de isenção e não de imunidade e, dessa forma, entendo que a recorrente não está sujeita à

observância do disposto no art. 12, 2º, da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, tampouco aos ditames do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, pois não se trata de entidade filantrópica nem de entidade beneficente de assistência social, a quem destina-se a prescrição do art. 17 da MP nº 2.158-35, de 2001.

Tratando-se então de isenção da Cofins aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999 conferida às receitas relativas às atividades próprias das instituições de educação e de assistência social referidas no art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, as condições a que estão sujeitas essas instituições para gozo dessa isenção são aquelas previstas no art. 14 do CTN, que, com a redação dada pela Lei complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, transcreve-se:

(...)

Nesse ponto, convém observar que, no Termo de Constatação Fiscal integrante do auto de infração lavrado para formalizar a exigência da Cofins relativa aos períodos de apuração de janeiro de 1996 a setembro de 2001, a fiscalização afirmou que a ora recorrente goza da imunidade referida no art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, e que, para aquele período, não fora observada nenhuma irregularidade quanto ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).

Ora, se não foi observada irregularidade quanto ao IRPJ, está-se atestando o cumprimento dos requisitos do precitado art. 12 e, tendo em vista que as alíneas “a” a “c” do § 2º do art. 12 da Lei 9.532, de 1997, equivalem aos incs. I a III do art. 14 do CTN, dispensável é a realização da diligência que, requerida pela Terceira Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes, não foi realizada por não ter a contribuinte apresentado os livros contábeis relativos ao período objeto do seu pleito inicial.

Por fim, quanto à questão de tratar-se ou não de receitas decorrentes de atividades próprias da contribuinte, observe-se que o texto legal, ao conceder a isenção, não define o que são atividades próprias, tampouco afasta a norma isentiva das receitas obtidas como contraprestação a serviços prestados.”

No caso dos autos, é incontroverso o atendimento aos citados requisitos dos incisos I a III, do art. 14, do CTN, pois que a fiscalização anterior (cuja existência inclusive dá azo para a preliminar de “refiscalização” suscitada pela recorrente), teve por objetivo justamente a verificação do cumprimento, pela entidade educacional em questão, dos tais requisitos para o gozo da imunidade, tendo, no Termo de Encerramento de Ação Fiscal, concluído que:

“Encerramos nesta data, a ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado, tendo sido verificado, por amostragem, o cumprimento das obrigações tributárias relativas a imunidade de instituição de educação e assistência social – operação 24103, referente ao ano calendário de 2.001 e

Em caso de ser provido o recurso, restam prejudicadas as análises das demais situações, pois que não se decreta a nulidade se se for dar provimento ao recurso voluntário manejado pelo contribuinte (Decreto-Lei nº 70.235/72, §3º, do art. 59), além do que, quanto a período não atingido pela decisão favorável a decadência ou pela isenção nos termos das normas do PROUNI, acabam sendo absorvidas pelo provimento, em maior extensão, concedido pelo reconhecimento do direito a imunidade ou isenção das receitas como um todo.

III. Dispositivo:

Ante todo o exposto, voto no sentido de **negar provimento ao recurso de ofício**, e, quanto ao recurso voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em **dar provimento ao recurso voluntário**, para cancelar a exigência.

(Assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

Pedi vista desses autos para melhor me inteirar da matéria em debate e, bem examinando-os, acompanho as conclusões do ínclito relator pelas razões que passo a expor.

Inicialmente anoto ser assente na jurisprudência deste Conselho que a autoridade administrativa não é competente para decidir sobre a constitucionalidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo e Executivo, salvo se a respeito dela já houver pronunciamento do STF, cuja orientação tem efeito vinculante e eficácia subordinante, eis que a desobediência à autoridade decisória dos julgados proferidos pelo STF importa na invalidação do ato que a houver praticado (cf. Ac. do STF-Pleno na Reclamação nº 1.770-RN, rel. Min. Celso de Mello, publ. in RTJ 187/468; cf. Ac. do STF-Pleno na Reclamação nº 952, rel. Min. Celso de Mello publ. in RTJ 183/486).

Nessa ordem de idéias, verifica-se que na interpretação do § 7º do art. 195 da CF/88, ao proclamar a inconstitucionalidade da exigência contribuição previdenciária sobre a quota patronal de entidade beneficente educacional, a Suprema Corte definitivamente assentou que:

“A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para seguridade social -, contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei (Roque Antonio Carrazza, Curso de Direito Constitucional Tributário. p. 349 nota de rodapé nº 144, 5ª ed., 1993, Malheiros; José Eduardo Soares de Meio, Contribuições Sociais no Sistema Tributário, pp. 171-175, 1995, Malheiros; Sacha Calmon Navarro Coêlho, Comentários à Constituição de 1988— Sistema Tributário, pp. 41-42, item nº 22, 4ª ed., 1992, Forense; Wagner Balera, Seguridade Social na Constituição de 1988, p. 71, 1989, RT, v.g.).

Convém salientar que esse magistério doutrinário reflete-se na própria jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal, que já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º da Carta Política, a existência de uma típica garantia de imunidade estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social (RTJ 137/965, Rel. Mm. Moreira Alves).

O fato irrecusável é que a norma constitucional em questão, em tema de tributação concernente às contribuições destinadas à seguridade social, reveste-se de eficácia subordinante de toda atividade estatal, vinculando não só os atos de produção normativa, mas também condicionando as próprias deliberações administrativas do Poder Público, em ordem a pré-excluir a possibilidade de imposição estatal dessa particular modalidade de exação tributária.

Esse privilégio de ordem constitucional justifica-se, plenamente, pelo elevado interesse de natureza pública que qualifica os

relevantes serviços prestados à coletividade pelas entidades beneficentes de assistência social (Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Comentários à Constituição Brasileira de 1988, vol. 4/54, 1995, Saraiva).

A análise da norma inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição permite concluir que a garantia constitucional da imunidade pertinente à contribuição para a seguridade social só pode validamente sofrer limitações normativas, quando definidas estas em sede legal, como requisitos necessários ao gozo da especial prerrogativa de caráter jurídico-financeiro em questão.

Sendo assim, tratando-se de imunidade - que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional -, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em referência, negar, à ora recorrente, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo.” (cf. Ac. da 1ª Turma do STF no RMS nº 22.192-DF, rel. Min. Celso de Mello, publ. in RTJ 186/900)

Da mesma forma a Suprema Corte já assentou que a *imunidade* prevista no art. 195, §7º da CF/88 “*se estende às entidades que prestam assistência social no campo da saúde e da educação*” (cf. Ac. do STF-Pleno na MC em ADIn nº nº 2.546, rel. Min. Ellen Gracie, publ. in RTJ 184/947), sendo certo que *tudo “o que diga respeito aos lindes da imunidade, (...), quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar”*(cf. Ac. do STF – Pleno na ADIn nº 1.802-3, rel. Min. Sepúlveda Pertence, publ. no DJU de 13/02/04 e in RDDT vol. 103/199).

Nessa ordem de idéias, no que toca à *imunidade das contribuições sociais* assegurada no § 7º do art. 195 da CF/88, verifica-se que na interpretação dos dispositivos da legislação infraconstitucional, que *regulamentou* os requisitos da imunidade constitucional, a Suprema Corte *suspendeu a eficácia* dos arts. 1º, 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/98 (cf. Ac. do STF – Pleno na ADIn MC nº 2.028-5-DF, em sessão de 11/11/99, Rel. Min. Moreira Alves, publ. in DJU de 16/06/00, pág. 30), bem como dos arts. 12, §§ 1º e 2º, alínea “f”, caput e 14 da Lei nº 9.532/97 (cf. Ac. do STF – Pleno na ADIn nº 1.802-3-DF, em sessão de 27/08/98, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, publ. in DJU de 13/02/04), aos *judiciosos fundamentos* de que os referidos dispositivos *desvirtuariam “o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social”, limitando indevidamente “a própria extensão da imunidade”* constitucional.

Como é curial e também já assentou a Suprema Corte: o “Supremo Tribunal Federal dispõe de competência para exercer, (...), o *poder geral de cautela* de que se acham investidos todos os órgãos judiciários, *independentemente de expressa previsão constitucional*. A *prática da jurisdição cautelar*, nesse contexto, *acha-se essencialmente vocacionada a conferir tutela efetiva e garantia plena ao resultado que deverá emanar da decisão final a ser proferida no processo objetivo de controle abstrato*. (...). O *provimento cautelar deferido, pelo Supremo Tribunal Federal, (...), além de produzir eficácia “erga omnes”, reveste-se de efeito vinculante, relativamente ao Poder Executivo e aos demais órgãos do Poder Judiciário*. (...). A *eficácia vinculante, que qualifica tal decisão precisamente por derivar do vínculo*

subordinante que lhe é inerente -, *legítima o uso da reclamação, se e quando a integridade e a autoridade desse julgamento forem desrespeitadas.*” (cf. Ac. do STF Pleno na ADC-MC nº 8-DF, em sessão de 13/10/99, Rel. Min. CELSO DE MELLO publ. in DJU de 04/04/03, pág. 38 e in EMENT vol. 02105-01, pág. 001)

Assim, em decorrência das decisões da Suprema Corte, constata-se que o *critério legal* objetivamente estabelecido para o gozo da imunidade de impostos e contribuições assegurada às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos (cf. art.14, incs. I e II do CTN; art. 12, § 2º, alíneas “b” e § 3º da Lei nº 9.532/97), em conformidade com a Constituição *vincula-se* fundamentalmente ao adimplemento de *cinco condições legalmente estabelecidas* e consubstanciadas nas *obrigações cumulativas* de: **a)** *aplicação final e integral dos recursos financeiros da entidade no país e em prol de suas finalidades institucionais não lucrativas e de interesse público; b)* *não distribuição qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a título de lucro ou participação no seu resultado* **c)** *“não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados”;* **d)** *“conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial”*, documentos estes capazes de assegurar a exatidão de suas contas, e; **e)** *“apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal”*.

Por conseguinte, desde logo verifica-se que carecem de embasamento legal as pretensões fiscais de tributar as receitas “educacionais”, sob o pretexto de que não seriam elas decorrentes de “atividades próprias” da entidade de assistência social, tendo ainda natureza contraprestacional, não havendo como exigí-las da Recorrente como requisito para fazer jus à imunidade, eis que como é curial e exigem os Princípios da Legalidade Tributária e da Tipicidade cerrada, a obrigação tributária somente surge com a ocorrência do fato gerador previsto em lei (arts. 113, §§ 2º e 3º e 115 do CTN), o que obviamente pressupõe a plena eficácia desta última, no caso inócidente.

Nesse sentido tem reiteradamente proclamado a Jurisprudência do E. STJ que: “o ato administrativo, no Estado Democrático de Direito, está subordinado ao princípio da legalidade (CF/88, arts. 5º, II, 37, caput, 84, IV), o que equivale assentar que a Administração só pode atuar de acordo com o que a lei determina. Desta sorte, ao expedir um ato que tem por finalidade regulamentar a lei (decreto, regulamento, instrução, portaria, etc.), não pode a Administração inovar na ordem jurídica, impondo obrigações ou limitações a direitos de terceiros. (...) Consoante a melhor doutrina, ‘é livre de qualquer dúvida ou entredúvida que, entre nós, por força dos arts. 5º, II, 84, IV, e 37 da Constituição, só por lei se regula liberdade e propriedade; só por lei se impõem obrigações de fazer ou não fazer. Vale dizer: restrição alguma se impõem à liberdade ou à propriedade pode ser imposta se não estiver previamente delineada, configurada e estabelecida em alguma lei, e só para cumprir dispositivos legais é que o Executivo pode expedir decretos e regulamentos.’ (Celso Antônio Bandeira de Mello. Curso de Direito Administrativo. São Paulo, Malheiros Editores, 2002, págs. 306/331)” (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no REsp nº 584.798-PE, Reg. nº 2003/0157195-7, em sessão de 04/11/04, Rel. Min. LUIZ FUX, publ. in DJU de 06/12/2004 p. 205).

Delimitadas as questões constitucionais já assentadas pela Suprema Corte, constata-se que ao regulamentar a incidência das contribuições sociais do PIS e da Cofins, os arts. 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35 de 24/08/01 (DOU 27/08/01 - antiga MP nº 1.858-6/99), desoneraram as atividades das instituições de educação beneficiárias da imunidade constitucional, nos seguintes termos:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/03/2012 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 29/0

3/2012 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 29/03/2012 por FERNANDO LUIZ DA GAMA

LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 25/04/2012 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

Impresso em 26/04/2012 por ELAINE ALICE ANDRADE LIMA

“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 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

(...)

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

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do ‘caput’

O Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, reproduziu a desoneração das atividades das referidas associações civis nos arts. 9º e 46 dispondo que:

“Art. 9º São contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre folha de salários as seguintes entidades (Medida Provisória nº 2.15-35 de 2001. art. 13):

(...)

III - instituições de educação e de assistência social que preencham as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997;

(...)”

“Art. 46. As entidades relacionadas no art. 9º deste Decreto (Constituição Federal. art. 195, § 7º, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13, art. 14, inciso X, e art. 17):

I - não contribuem para o PIS/Pasep incidente sobre o faturamento: e

II- são isentas da Cofins com relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.

(...)”

Por seu turno ao estabelecer objetivamente os requisitos necessários para o gozo da imunidade, os §§ 2º e 3º do art. 12 da Lei nº 9.532/97 expressamente dispõem que:

“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

primordial “interesse público” existente na sua atividade e nos serviços educacionais por elas desinteressadamente prestados à coletividade, serviços estes que, por corresponderem ao atendimento de um “direito social” a todos assegurado pela Constituição (arts. 6º e 205 da CF/88), o Estado tem o dever de prestar e de estimular (arts. 205, 208 e 217 da CF/88), e que se viesse a prestar com as mesmas amplitude e eficiência, ou a subvencionar na mesma medida, como deveria, incorreria em custos financeiros certamente superiores ao valor da tributação inibida.

No caso concreto, diante da incontroversa qualificação da recorrente como entidade educacional “sem fins lucrativos” (assim nominada pela própria r. decisão recorrida), que a insere no conceito de “instituições de educação” estabelecido pela Lei Complementar (arts. 9º e 14 do CTN) e, portanto, a ressalva da tributação das contribuições sociais previstas no art. 195 da CF/88 pela imunidade constitucional prevista no § 7º do art. 195 da CF/88, nos expressos termos da decisão da Suprema Corte acima transcrita, parece não haver dúvida quanto à evidente e absoluta impossibilidade jurídica de o lançamento excogitado prosperar, eis que, pretendendo exigir suposta diferença de COFINS - que se caracteriza como “contribuição para a seguridade social”-, o referido lançamento na realidade pretendeu “restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em referência, negar, à ora recorrente, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo”, assim incidindo em manifesta ilegalidade, tal como já denunciada e proclamada pela decisão do E. STF.

Nesse sentido, ao assentar os *princípios de hermenêutica* que devem nortear a *interpretação da imunidade constitucional das instituições de educação*, a melhor Doutrina é uníssona em afirmar que: “..., prevalece o entendimento de que as *imunidades não devem ser interpretadas restritivamente*. São desta opinião, entre outros, Bernardo Ribeiro De Moraes: ‘não sendo uma exceção, a *imunidade não deve ser interpretada através de processo restritivo*. Ao contrário, sua *interpretação não pode restringir o alcance da constituição*” (“Sistema Tributário da Constituição de 1969”, vol. 1, R.T. Editora, pág. 467). Conseqüentemente, o *legislador ordinário*, de todos os níveis de governo, *está obrigado a obedecer ao mandamento constitucional. Jamais poderá legislar restritivamente*, pois isto equivaleria a *ampliar o campo da tributação e criar imposto expressamente vedado pelo estatuto magno*. (...) Ainda Bernardo Ribeiro De Moraes, ilustre Procurador da Prefeitura de São Paulo, já afirmava que *‘ninguém é imune apenas em parte ou em certo ponto. Se o poder tributante, na imunidade, deixa de receber competência para legislar sobre o imposto em relação a certas pessoas, fatos ou coisas, é evidente que o instituto acobertará tudo, não comportando fracionamento algum’* (cf. ob cit., pág. 467).” (cf. Ruy Barbosa Nogueira e colegas in “Debates Tributários” Co-Ed. IBDT e Resenha Tributária, 1975, págs. 40 e 42)

Nessa ordem de idéias, a rigor a própria *expressão “instituição sem fins lucrativos”*, utilizada no texto constitucional seria *redundante*, pois há muito já se pacificaram Doutrina (cf. Ruy Barbosa Nogueira in “Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina na Constituição de 1988”, Co-edição IBDT/ Resenha tributária, 1990, pág. 92) e Jurisprudência (Cf. Ac. da 2ª Turma do STF no RE nº 93.463-RJ, em sessão de 16/04/82, Rel. Min. Cordeiro Guerra, publ. in RTJ vol. 101-02, págs. 769-775) no sentido de que o *conceito de “instituição” é reservado* unicamente àquelas entidades essencialmente “*no profit*”, que *desinteressadamente prestam à coletividade os serviços de utilidade ou de interesse públicos* e que ao Estado cumpre *prover e estimular*, na sua *função institucional de tutelar os direitos individuais e sociais* assegurados pela Constituição. Entretanto, a *especificação “sem fins*

lucrativos”, evidencia que o Legislador Constituinte pretendeu *reforçar* que a imunidade constitucional concedida àquelas instituições, *vincula-se exclusivamente* não só ao seu *objeto social* (atividades e serviços desenvolvidos nas áreas sociais de saúde, educação, assistência social, cultura, habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência, desenvolvimento científico, artístico e tecnológico, desporto e lazer, etc.), mas à sua *finalidade institucional* (“sem fins lucrativos”), pouco importando a *forma* de pessoa jurídica que adotem (associação, sociedade civil, fundação pública ou privada, organização religiosa, organização não governamental - ONG, Organização da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIPS, etc.), ou o *caráter* que se lhes atribua (beneficente, filantrópico, recreativo, cultural, científico, religioso, etc.), evidentemente desde que forma e caráter, sejam *lícitos*, e justifiquem a destinação e aplicação da propriedade privada e suas instrumentalidades, às finalidades institucionais para as quais foram criadas.

Referendando esses ensinamentos da Doutrina, a Jurisprudência torrencial do Pretório Excelso (cf. Acórdãos do STF: RTJ 38/182, 57/274, 66/257, 101/769, 111/694) já pontuou que a *cláusula “no profit” não traduz nenhuma proibição ou exclusão de exercício de atividade econômica e financeira, nem de cobrança de serviços* pela instituição, mas sim a *condição* de que essas *atividades sejam exercidas como instrumentos à consecução de suas finalidades institucionais de interesse público*, condição esta cujo *adimplemento* é, à final, aferido pela *comprovação do fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros*, e da conseqüente *aplicação integral no País e nas aludidas finalidades*, de todos os *resultados líquidos não distribuídos*.

De fato, coerente com esta linha de raciocínio, a Suprema Corte tem reiteradamente proclamado que a *“característica”* das entidades sem fins lucrativos imunizadas de tributação, *“não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros”* (cf. Ac. STF Pleno na ADI-MC n. 1802-DF, em sessão de 27/08/1998, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, publ. in DJU de 13/02/04, pág. 10, EMENT VOL-02139-01 pág. 64), razão pela qual *não perdem a imunidade “as instituições (...) pela remuneração de seus serviços”* (cf. Ac. da 2ª Turma do STF no RE nº 93.463-RJ, em sessão de 16/04/82, Rel. Min. Cordeiro Guerra, publ. in DJU de 14/05/82, pág. 4568 e in RTJ vol. 101-02, pág.769), eis que, sendo *“instituição de assistência social, (...) goza da imunidade tributária (...), mesmo na operação de prestação de serviços de diversão pública (cinema), mediante cobrança de ingressos aos (...) seus filiados e ao público em geral”* (cf. Ac. da 1ª Turma do STF no RE nº116.188-SP, em sessão de 20/02/90, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI, publ. in DJU de 16/03/90, pág. 1869, EMENT VOL-01573-01, pág. 162), pois *“a finalidade pública da entidade e a generalidade de sua atuação, não se acham comprometidas pelo fato de se destinarem ao universo de beneficiários constituídos por todos quantos são ou venham a ser empregados de uma empresa ou da própria fundação”* (cf. Ac. da 1ª turma do STF no RE nº116631-RS, em sessão de 30/08/88, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI, publ. in DJU de 23/09/88, pág. 24175, EMENT VOL-01516-04, pág. 750). Mais recentemente o Pleno do STF pacificou o entendimento segundo o qual *“a imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (CF, art. 150, VI, c)” se aplica “de modo a pré-excluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, ainda quando alugado a terceiro, sempre que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais”* (cf. Ac. do STF Pleno no RE nº 237.718-SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, publ. in DJU de 06/09/01; no mesmo sentido cf. Ac. da 2ª Turma do STJ no REsp nº 717.308-MG, Reg. nº 2004/0168530-2, em sessão de 19/05/2005, Rel. Min. CASTRO MEIRA, publ. in DJU de 01/08/05 p. 420).

Portanto resulta claro que a expressão *“instituição sem fins lucrativos”* utilizada no texto constitucional, para *delimitar o âmbito ou núcleo de atuação* da imunidade tributária – este último *exclusivamente vinculado ao objeto social* (atividades e serviços

desenvolvidos nas mais diversas áreas sociais de saúde, educação e etc.) e à *finalidade institucional* (“sem fins lucrativos”) da pessoa jurídica - *não está* de nenhuma forma *vinculada à produção* dos recursos financeiros por ela obtidos no desempenho de suas atividades institucionais, mas *única e exclusivamente vinculada à aplicação, gestão e destinação final* dos referidos recursos financeiros (fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros) e, portanto, *não pressupõe, nem impõe qualquer obrigação de gratuidade*, seja na *prestação dos serviços sociais que desinteressadamente prestam à coletividade*, seja na *destinação ou alocação integral* de seu *patrimônio* e respectivas *instrumentalidades* nas finalidades a que se destinam.

Nesse sentido a Suprema Corte em memorável voto do Min. Cordeiro Guerra já assentou que: “*não procede o argumento de que a expressão ‘instituição de educação esteja empregada no texto constitucional no sentido de prestação de serviços, sempre gratuitos, sem aferição de rendas para a sua manutenção. A instituição pode ter rendas e cobrar serviços. A condição para a imunidade é que essas rendas ou recebimento da prestação de serviços sejam aplicadas integralmente no país, para as respectivas finalidades. Se a lei fala em aplicação de rendas no país, é porque admite a existência destas, e, conseqüentemente, o ensino retribuído. Com a imunidade, quis o Estado atrair a iniciativa particular para o terreno da educação, suprindo-lhe as deficiências e secundando-lhe a ação nesse setor de magna importância social*” (Ac. da 2ª Turma do STF no RE nº 93.463-RJ, em sessão de 16/04/82, Rel. Min. Cordeiro Guerra, publ. in DJU de 14/05/82, pág. 4568 e in RTJ vol. 101-02, pág.769).

Acolhendo esses preceitos de inegável juridicidade e, tendo por objeto exigência de COFINS, já se pronunciou a CSRF, como se pode ver da seguinte e elucidativa ementa:

“COFINS - IMUNIDADE DE ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - ART. 195, § 7º, CF/88.

A própria lei que previu a instituição do SESI o caracterizou como instituição de educação e assistência social, de acordo com o que preceitua a Constituição. Não procede a exigência da contribuição, tendo em vista que a Lei Complementar nº 70/91, com base na norma constitucional, reitera a imunidade dessas entidades (Art. 6º, inciso III).

Recurso especial negado.” (cf. Ac. CSRF/02-02.014 Rec. da Procuradoria nº 201-108331 da 2ª Turma da CSRF, Rel. Henrique Pinheiro Torres, em sessão de 05/07/05; no mesmo sentido e mesma turma em sessão cf. Ac. CSRF/02-02.016)

Releva finalmente notar que, nos termos da legislação de regência (art. 32 da Lei nº 9.430/96 e art. 13 da lei nº 9532/97) a imunidade somente pode ser suspensa mediante ato administrativo expresso cuja validade está vinculada à *comprovação da existência dos motivos legalmente estabelecidos para a suspensão, sem os quais o ato de suspensão deixa de ser legítimo, válido ou lícito*, eis que, como já assentou a Jurisprudência Administrativa “*a suspensão de imunidade de instituição (...), para que seja eficaz, deve estar calcada em sólidas provas do desvio de finalidade de que trata o art. 14 do CTN*” (cf. Acórdão 108-09630 da 8ª Câmara do 1º CC, Rec. nº 157302, Proc. nº 10735.003475/2005-30, em sessão de 25/06/08, Rel. Cons. João Francisco Bianco) e, “*somente após o ato formal de suspensão da imunidade pela autoridade competente é que se abre ao auditor fiscal, a possibilidade de agir*”, pois “*a legislação nunca*

contemplou a possibilidade de suspensão de imunidade pelo próprio auditor fiscal” (cf. Acórdão nº 107-07720 da 7ª Câmara do 1º CC, Rec. nº 138982, Proc. nº 13805.000465/93-29, em sessão de 11/08/04, Rel. Cons. Luiz Martins Valero)

Isto posto, com base nestes fundamentos, acompanho as conclusões do ínclito relator, no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e DAR INTEGRAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para cancelar as exigências fiscais consubstanciadas no lançamento.

É como voto

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz da Gama Lobo d’Eça