



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

Processo nº 19515.004018/2008-74
Recurso nº 19.515.004018200874 Voluntário
Acórdão nº **3401-001.945 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 25 de setembro de 2012
Matéria PIS - CUMULATIVIDADE E FOLHA DE PAGAMENTO - COFINS
CUMULATIVIDADE - AUTO DE INFRAÇÃO - SUSPENSÃO DA
ISENÇÃO - BASE DE CÁLCULO - DECADÊNCIA - MULTA DE OFÍCIO -
Recorrente JOCKEY CLUB DE SÃO PAULO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/07/2003 a 31/12/2006

NULIDADES. INOCORRÊNCIAS. AFASTAMENTO.

De se afastar as arguições de nulidade quando não confirmadas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/07/2003 a 31/10/2003

AUTO DE INFRAÇÃO. PIS. DECADÊNCIA. PAGAMENTOS
ANTECIPADOS. CINCO ANOS CONTADOS DO FATO GERADOR. STJ.
RECURSO REPETITIVO. ART. 62-A DO REGIMENTO DO CARF.

Nos termos da Súmula Vinculante 8 do Supremo Tribunal Federal, de 20/06/2008, é inconstitucional o artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991. Assim, a regra que define o termo inicial de contagem do prazo decadencial para a constituição de créditos tributários da Cofins e do PIS/PASEP nos casos em que se confirma a existência de pagamento antecipado dessas contribuições é o § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, ou seja, cinco anos a contar do fato gerador, consoante, inclusive, decisão do STJ proferida na sistemática do artigo 543-C, do Código de Processo Civil. Aplicação ainda do art. 62-A, do Regimento Interno do CARF.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 30/11/2003 a 31/05/2008

INSTITUIÇÃO RECREATIVA E CULTURAL, SEM FINS LUCRATIVOS.
AUTUAÇÃO FUNDAMENTADA NA LEGISLAÇÃO DO IRPJ E CSLL.
AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE.

É nulo, por ausência de motivação, o auto de infração da Cofins que desconsiderou alegada isenção de entidade sem fins lucrativos com base na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por aplicar àquela normas jurídicas próprias destes dois tributos, quando ambas são inconfundíveis.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/07/2003 a 31/12/2005

INSTITUIÇÕES DE CARÁTER RECREATIVO E CULTURAL, SEM FINALIDADE LUCRATIVA. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A isenção preconizada pelo artigo 15 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, para as instituições de caráter recreativo e cultural, sem fins lucrativos, aplica-se, consoante expressamente determinado no seu § 1º, exclusivamente em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido. Em relação ao PIS/Pasep, referidas instituições não estão isentas e devem submeter-se à regra do inciso IV, do art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, isto é, recolher a contribuição mediante a aplicação da alíquota de 1% sobre a sua folha de salários. No caso, de se cancelar a autuação para a exigência da contribuição com base no faturamento sob a alegação de que a “isenção” fora suspensa.

INSTITUIÇÕES DE CARÁTER RECREATIVO E CULTURAL, SEM FINALIDADE LUCRATIVA. BASE DE CÁLCULO. FOLHA DE PAGAMENTO.

De se manter o lançamento realizado para constituir valores do PIS/Pasep na modalidade “folha de salários”, recolhidos a menor.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares de nulidade, dar provimento parcial ao recurso relativo ao PIS/Pasep para cancelar as exigências do período de julho a outubro de 2003, em face da decadência, e para cancelar a exigência dos períodos de novembro de 2003 a dezembro de 2005. Por maioria, deu-se provimento ao recurso relativo à Cofins, vencidos os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho e Júlio César Alves Ramos, que mantinham o lançamento. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para elaborar o voto vencedor.

Júlio César Alves Ramos - Presidente

Odassi Guerzoni Filho – Relator

Emanuel Carlos Dantas de Assis – Redator Designado

Participaram do julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Ângela Sartori, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte e Jean Cleuter Simões Mendonça.

Relatório

O presente processo possui na sua capa o título “Suspensão de Isenção e Imunidade de Pessoa Jurídica” e contém os procedimentos que precederam a expedição de Ato Declaratório de suspensão de isenção, o qual, por sua vez, ensejou a lavratura de autos de infração de IRRF e de PIS/Pasep e de Cofins.

De acordo com o “Termo de Notificação Fiscal” lavrado em 31/07/2008 e cientificado em 01/08/2008, às fl. 1/6, a interessada, descrita pela fiscalização como sendo uma associação civil sem fins lucrativos, que tem como principais finalidades descritas em seu estatuto social o aprimoramento e incremento da criação de cavalos de corrida puro sangue inglês e a realização de entretenimentos sociais, esportivos e culturais, não teria observado o cumprimento das condições estabelecidas pelo artigo 12, § 2º, aliena ‘a’ a ‘e’, § 3º, e pelos artigos 13 e 14 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, de sorte que não poderia usufruir, como vinha fazendo, da isenção do IRPJ e da CSLL a que alude o artigo 15 da referida lei.

A falta, segundo a fiscalização, estaria caracterizada pelo não recolhimento integral do imposto de renda retido na fonte, sob o código 0961 [proprietários e criadores de cavalos de corrida PF/PJ] dos períodos de julho de 2003 a março de 2005, bem como pela sua não inclusão na DCTF.

Por conta disso, consignou no referido Termo de Notificação Fiscal haver constituído crédito tributário, com multa de ofício agravada em 150%, por meio de auto de infração lavrado em 22/07/2008 e acostado ao processo administrativo nº 19515.003282/2008-91, tendo sido notificada ainda a interessada de que seria expedido um Ato Declaratório Suspensivo de sua isenção, relacionada ao IRPJ e CSLL dos exercícios de 2004, 2005 e 2006, correspondentes aos anos calendários de 2003, 2004 e 2005, nos termos do disposto no § 4º do artigo 32 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997.

A interessada apresentou uma “Manifestação de Inconformidade” contra os termos da Notificação Fiscal, arguindo, preliminarmente, a sua nulidade em face de não ter sido especificado qual das alíneas “a” a “h” (sic), que teria sido infringida para dar azo à suspensão da isenção. Quanto ao mérito, defendeu-se da imputação de falta de recolhimento do IRRF alegando tê-lo informado na Dirf e que isso não seria caso de suspensão de isenção.

Essa manifestação não foi deferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo, que, procurando afastar a causa de nulidade suscitada, argumentou que o dispositivo legal utilizado pela fiscalização para justificar a suspensão da isenção estaria no artigo 13 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, qual seja, o cometimento de prática de ato que constitui infração a dispositivo da legislação tributária.

Quanto ao mérito, a *Defis* ratificou o posicionamento da fiscalização que considerou como bastante para promover o ato suspensivo da isenção a “falta de recolhimento de IRRF”, ressaltando, entretanto, a existência de uma medida cautelar na Adin nº 1.802-3/DF suspendendo os efeitos do citado artigo 13 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997. Nesses termos, então, deferiu a proposta de Suspensão da Isenção Fiscal.

Ato seguinte, restou expedido o *Ato Declaratório Executivo nº 153*, publicado no DOU em 30/09/2008, nos seguintes termos:

[...] declara

Suspensa a isenção tributária de JOCKEY CLUB DE SÃO PAULO, CNPJ nº 60.920.345/0001-95, no período de 1º de janeiro de 2003 a 31 de dezembro de 2005, por inobservância ao disposto no artigo 13 c/c o artigo 15, § 3º e caput, da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

Em consequência, fica a pessoa jurídica mencionada sujeita aos lançamentos de ofício para a constituição dos créditos tributários relativos aos tributos e contribuições devidos e administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorreram no período abrangido pela suspensão da isenção tributária aqui especificada, com exigibilidade suspensa, nos termos dos artigos 142 e 151, V, do CTN e artigo 63 da Lei nº 9430/96.

Cientificada pessoalmente dos termos do referido *Ato Declaratório Executivo nº 153*, a interessada apresentou impugnação arguindo, preliminarmente, a sua nulidade, no sentido de que não fora indicado qual das alienas compreendidas entre as das letras “a” a “h”(sic) havia sido infringida, bem como que a DRF inovou na sua fundamentação na medida em que pretendeu substituir o antes invocado § 2º do art. 12, pelo artigo 13.

Quanto ao mérito, reiterou ter declarado na Dirf o IRRF e que a falta de recolhimento não poderia ensejar a suspensão de sua isenção. Além disso, que a indicação do art. 13 como infringido mostra-se genérica, estando ainda referido dispositivo com a sua aplicação suspensa, consoante a medida liminar na citada ADin nº 1.802-3/DF.

Foi com base, então, nesse *Ato Declaratório Executivo nº 153*, que a fiscalização deu início às verificações fiscais obrigatórias quanto ao cumprimento das obrigações tributárias relacionadas ao PIS/Pasep e à Cofins, tendo concluído pela “falta e/ou insuficiência de recolhimento” de ambas as contribuições e também do IRRF.

De acordo com o *Termo de Verificação Fiscal* [cópia às fls. 364/365], foram constatadas divergências entre os valores apurados pelo Fisco a partir das *Receitas de Prestação de Serviços* contabilizadas e declaradas na DIPJ e os valores declarados em DCTF e efetivamente recolhidos a título da **Cofins**, na sua incidência cumulativa, relativamente aos períodos de apuração compreendidos entre julho de 2003 e maio de 2008.

Para o **PIS/Pasep**, as infrações foram descritas no *Termo de Verificação Fiscal* [cópia às fls. 485/486] e têm a mesma origem que as da Cofins, isto é, relacionando-se a faltas cometidas para os períodos de apuração compreendidos entre julho de 2003 e dezembro de 2005 na sua incidência cumulativa, e, para os períodos compreendidos entre janeiro e dezembro de 2006 na sua incidência sobre a folha de salários.

Em ambos os termos de *Verificação Fiscal* constou expressamente: “Decorrente da Suspensão da Isenção tributária determinada pelo Ato Declaratório Executivo nº 153 [...]”.

Os documentos de fls. 366/367 e 487 atestam a existência de pagamentos antecipados de ambas as contribuições por parte da autuada, respectivamente, e a ciência dos dois autos de infração se deu no dia 27/11/2008, ambos lavrados com a multa de ofício de 75% e com a atualização monetária pela taxa Selic.

Os procedimentos fiscais e os autos de infração foram autuados nos processos administrativos nºs 19515.007255/2008-97 [Cofins] e 19515.007256/2008-51 [PIS/Pasep].

Nas impugnações apresentadas para ambos os lançamentos, a autuada, inicialmente, suscitou a sua **nulidade** porquanto, sendo decorrentes da suspensão da isenção, esse procedimento não teria apontado expressamente qual dentre as hipóteses contempladas entre as alíneas “a” a “h” (sic) do parágrafo 2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, teria sido infringida.

Outra causa de nulidade de ambos os lançamentos decorreria do fato de que não teriam sido consideradas pela fiscalização as compensações decorrentes de créditos pelo recolhimento a maior a título de PIS/Pasep e da Cofins. Não especificou a Impugnante quando e quanto havia sido recolhido a maior.

Pugnou também pelo reconhecimento da **decadência** dos lançamentos dos períodos de apuração de julho a novembro de 2003, pela aplicação da regra do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Adentrando nas questões de **mérito**, e, em relação especificamente ao PIS/Pasep, argumentou a autuada que, sendo uma “associação civil sem fins lucrativos”, não estaria sujeita à incidência da contribuição na modalidade “PIS – Faturamento”, mas, sim, na modalidade “Folha de Salários”, a teor da leitura conjunta do disposto no inciso IV do art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001-35, e do disposto no artigo 15 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997. Segundo ela, haveria o reconhecimento pelo STF acerca da inconstitucionalidade da exigência do PIS/Pasep com base no art. 4º, § 6º da Resolução nº 174/1971 do Conselho Monetário Nacional

Quanto à autuação da Cofins, suscitou a ocorrência de outra causa de **nulidade**, desta feita pela falta de identificação no lançamento do critério utilizado para determinar a base de cálculo utilizada, ou seja, diz ela não conseguir estabelecer o regular contraditório porquanto não sabe exatamente quais foram as receitas sobre as quais se fez incidir a exação.

Nas questões de mérito, e a exemplo do que argumentara na exação relacionada ao PIS/Pasep, defendeu a ideia de que suas receitas estariam isentas também da Cofins, a teor das disposições contidas no inciso X, do artigo 14, c/c o inciso IV, do artigo 13, ambos da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001.

Às fls. 612/624, consta cópia do Acórdão nº 21.482, de 21 de maio de 2009, proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo, a SPOI, mantendo integralmente o lançamento relacionado à exigência do IRRF por meio do processo administrativo nº 19515.003282/2008-91.

No Acórdão nº 16-21.584, de 28/05/2009, a mesma 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo, a DRJO/SPOI assim se posicionou em relação às exigências do PIS/Pasep e da Cofins:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

LANÇAMENTO. COMPENSAÇÃO. PROVA. INEXISTÊNCIA. Não cabe acolher a arguição de que os valores lançados já haviam sido objeto de compensação, quando a interessada não acosta aos autos elementos probatórios para dar sustentação ao alegado.

PIS. DECADÊNCIA. EXISTÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, em casos de dolo, fraude ou simulação, o termo de início para contagem do prazo decadencial é aquele previsto no art. 173, I do CTN.

PIS. SUSPENSÃO DA ISENÇÃO. Comprovado que o sujeito passivo não faz jus à isenção tributária prevista no art. 15 da Lei nº 9.532/1997, à Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS não se aplica a norma contida no art. 13, IV, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, ficando, assim, a empresa submetida às regras das pessoas jurídicas em geral para recolhimento da referida contribuição, que a calculam com base no faturamento, assim, entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercida e da classificação contábil por elas adotada.

LIMINAR. MEDIDA CAUTELAR. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MULTA DE OFÍCIO. DESCABIMENTO. Incabível a exigência de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência cuja exigibilidade houver sido suspensa por força de liminar em medida cautelar relativa à Ação Direta de Inconstitucionalidade, consoante art. 151, V, do CTN c/c art. 63 da Lei nº 9.430/1996.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

LANÇAMENTO. COMPENSAÇÃO. PROVA. INEXISTÊNCIA. Não cabe acolher a arguição de que os valores lançados já haviam sido objeto de compensação, quando a interessada não acosta aos autos elementos probatórios para dar sustentação ao alegado.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. COFINS. A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS é um tributo, em regra, sujeito a lançamento por homologação. Em caso de pagamento do tributo, ainda que parcial, e não ocorrendo dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial rege-se pela norma contida no art. 150, § 4º do CTN.

COFINS. SUSPENSÃO DA ISENÇÃO. Comprovado que o sujeito passivo não faz jus à isenção tributária prevista no art. 15 da Lei nº 9.532/1997, não pode ser reconhecida a isenção da COFINS, disciplinada pelo art. 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

COFINS. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. ATIVIDADES PRÓPRIAS. ISENÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INCIDÊNCIA. Estão isentas de COFINS somente as receitas relativas às atividades próprias das associações civis sem fins lucrativos que atendam às disposições contidas no art. 15 da Lei nº 9.532/1997, assim entendidas as receitas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais, nas quais não se incluem, evidentemente, as receitas de prestação de serviços que têm caráter contraprestacional.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2003, 2004, 2005 SUSPENSÃO DE ISENÇÃO. AUTOS DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA. Somente se reputam nulos os termos lavrados por agente incompetente e as decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa nos termos do art. 59, do Decreto nº 70.235/1972.

INCONSTITUCIONALIDADE. Não compete à esfera administrativa a análise de questões que versem sobre a constitucionalidade de norma legal regularmente editada.

ALEGAÇÕES SEM PROVA. Não trazendo aos autos documentos que sustentem alegações capazes de elidir o lançamento fiscal, este fica mantido com relação às alegações feitas.

Lançamento Procedente em Parte”

A DRJ, consoante relato acima, afastou todas as prejudiciais de nulidade e acolheu parcialmente as alegações da autuada apenas em relação à decadência dos períodos de apuração de julho a novembro de 2003 tão somente para a Cofins, haja vista que, tendo atestado a existência de pagamento antecipado, invocou a aplicação da regra constante do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, que fixa o prazo decadencial como sendo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

Entretanto, não dispensou para o PIS/Pasep o mesmo tratamento, haja vista que considerou a instância julgadora ter havido dolo na falta de recolhimento do **IRRF**, o que, consequentemente, resultou na fruição indevida de uma isenção, e, por esse motivo, o dispositivo a ser aplicado para fins de contagem decadencial seria o inciso I, do art. 173, do Código Tributário Nacional, o que faz com que nenhum período de apuração do PIS/Pasep tenha sido atingido pela decadência.

De ofício, e com base nos termos em que redigido o ADE da suspensão da isenção, retirou a multa de ofício do PIS/Pasep dos períodos de apuração de julho de 2003 a dezembro de 2005, por considerar os efeitos *erga omnes* de liminar obtida em medida cautelar vinculada à *Adin* nº 1.802, suspendendo a vigência, dentre outros, de dispositivos do art. 13, *caput*, da Lei nº 9.532, de 10/12/1997.

Quanto aos demais itens, manteve integralmente o lançamento.

No Recurso Voluntário a Recorrente, preliminarmente, pediu o desapensamento deste processo dos autos relacionados ao PIS/Pasep e à Cofins, que foram autuados sob os nºs. 19515.007256/2008-31 e 19515.007255/2008-97, respectivamente, porquanto nada teriam a ver com a suspensão da isenção de IRPJ e da CSLL.

Ainda na fase das preliminares, repetiu com outra ênfase os argumentos que lançara na impugnação para contestar os procedimentos e fundamentos utilizados pela fiscalização para considerar ter ela incorrido nas causas de suspensão da isenção, o que não teria sido adequadamente enfrentado pela decisão ora recorrida.

Entende ela que não poderia ter sofrido a exação do PIS/Pasep e da Cofins por conta de procedimento fundamentado em suposto descumprimento de dispositivos que versam sobre *imunidade* constitucional [seria o caso do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997], e sobre isenção de IRPJ e de CSLL [seria o caso do disposto no art. 15 da mesma

lei]. Além disso, que os períodos em que houve o lançamento sequer coincidem com o da suspensão.

Defendeu também para o PIS/Pasep a aplicação da regra de contagem do prazo decadencial prevista no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, e quanto à base de cálculo adotada, argumentou que na sua parte mais substancial, os valores referir-se-iam a receitas de suas atividades próprias, tais como, serviços prestados aos próprios sócios [fisioterapia, prática de esportes, estacionamento etc], e, portanto, seriam atividades-meio que não integrariam o conceito de faturamento. O mesmo se daria em relação às receitas de aluguel de imóveis, que não poderiam ser consideradas como faturamento a teor do posicionamento do STF quanto ao § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998.

No essencial, é o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator Odassi Guerzoni Filho

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 27/07/2009, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 26/08/2009. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Delimitação da presente lide

Não obstante a autoridade preparadora tenha inserido neste processo elementos típicos ou relativos à *Suspensão da Isenção*, o fazendo, certamente, para explicar a motivação das verificações fiscais realizadas no âmbito do PIS/Pasep e da Cofins, e, por conta disso, contra a suspensão da isenção tenha se insurgido a ora Recorrente, é preciso ressaltar que essa matéria, *Suspensão da Isenção*, não será tratada neste julgamento.

É o que se depreende da leitura das disposições expressas no artigo 32 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, combinadas com as do Regimento Interno do CARF, a seguir reproduzidas:

“Capítulo IV

Procedimentos de Fiscalização

Seção I

Suspensão da Imunidade e da Isenção

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

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

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

§ 3º O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade.

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

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

§ 6º Efetivada a suspensão da imunidade:

I - a entidade interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente; II - a fiscalização de tributos federais lavrará auto de infração, se for o caso.

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

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

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

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

§ 11. Somente se inicia o procedimento que visa à suspensão da imunidade tributária dos partidos políticos após trânsito em julgado de decisão do Tribunal Superior Eleitoral que julgar irregulares ou não prestadas, nos termos da Lei, as devidas contas à Justiça Eleitoral. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009)

§ 12. A entidade interessada disporá de todos os meios legais para impugnar os fatos que determinam a suspensão do benefício. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009)” (grifei)

Por sua vez, o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, com as alterações da Portaria MF nº 586, de 21/12/2010, estabelece, no seu Anexo II:

“Art. 3º À Segunda Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação de:

I) [...]

II - Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF);

[...]”

Assim, conforme relatado acima, o Ato Declaratório Executivo que versa sobre a suspensão da isenção do IRPJ e da CSLL terá o seu questionamento enfrentado no âmbito do Carf pela Segunda Seção de Julgamento, juntamente com o auto de infração lavrado para a exigência do IRRF, pois foi essa infração que deu azo à referida suspensão.

Certamente esses dois procedimentos constam do processo administrativo nº 19515.003282/2008-91¹, conforme, aliás, preceitua § 9º do art. 32 acima reproduzido.

Está coberta de razão a Recorrente quanto pugna pelo desapensamento deste processo dos dois processos relacionados especificamente aos autos de infração, do PIS/Pasep e da Cofins, visto que nada têm eles a ver com a suspensão da isenção.

Dito de outra forma, qualquer que seja o resultado do julgamento quanto à validade do Ato Declaratório Executivo de Suspensão de Isenção do IRPJ e da CSLL, nenhum efeito terá ele sobre os presentes lançamentos, não obstante, tenha constado de forma expressa nos dois autos de infração, de PIS/Pasep e de Cofins, que, *verbis*,

“Decorrente da Suspensão da Isenção tributária determinada pelo Ato Declaratório Executivo nº 153 [...]”.

Digo isso porque, diferentemente do entendimento do Fisco e da DRJ, o que poderia ter sido suspenso pelo referido Ato Declaratório é a isenção de impostos [IRPJ e CSLL], e não a ‘isenção’ do PIS/Pasep e da Cofins, que, a rigor, sequer era usufruída pela autuada, haja vista a existência de pagamentos a esses títulos.

Isso, por outro lado, não significa que os autos do PIS/Pasep e da Cofins devam ser anulados, pura e simplesmente, haja vista que existem alguns pontos específicos relacionados à alegada “isenção” que haveremos de debater, sobretudo quanto ao seu alcance.

Mas, isso será enfrentado logo mais adiante.

De todo modo, o pedido da Recorrente de desapensamento dos processos não pode ser atendido, ao menos nos exatos termos em que formulado, porquanto, conforme pesquisa que fiz no *site* da Receita Federal do Brasil na *internet* [*comprot*], os processos n.ºs. 19515.007256/2008-31 [auto de infração do PIS/Pasep] e 19515.007255/2008-97 [auto de infração da Cofins] encontram-se arquivados !

Esse arquivamento, porém, não impede que procedamos ao julgamento dos referidos lançamentos, vez que todos os elementos da autuação, bem como impugnação, voto da DRJ e Recurso Voluntário, relacionados àqueles procedimentos, foram transpostos para este processo.

Feitas essas considerações, e em atendimento ao título deste tópico, temos que a presente lide está circunscrita aos autos de infração de PIS/Pasep e de Cofins, sendo que, em função das deliberações da DRJ, foram cancelados os valores da multa de ofício relacionada à exigência do PIS/Pasep e os períodos de apuração de julho, agosto, setembro e outubro de 2003 relacionados à Cofins, em face da decadência.

Nulidades

Pelas razões expostas acima, não conheço das arguições de nulidade suscitadas pela Recorrente quanto à “suspensão da isenção do imposto de renda e da CSLL”, porquanto os presentes lançamentos, embora tivessem sido iniciados a partir desse procedimento, nada têm a ver com aquela medida e dela não possuem qualquer dependência.

Tampouco podem aqui ser conhecidos os argumentos lançados pela Recorrente em relação à falta apurada pela fiscalização nos recolhimentos e declaração do imposto de renda retido na fonte, matéria essa que será apreciada pela Segunda Seção do Carf.

Em relação ao questionamento da Recorrente de que a instância de piso não poderia deixar de apreciar questões envolvendo constitucionalidade de leis [no caso, a Recorrente atacara preceitos da Lei nº 9.532, de 10/12/1997], nego-lhe provimento, por conta da existência de entendimento já objeto de súmula neste Colegiado, qual seja, a **Súmula CARE nº 2**, consolidada no Anexo III da Portaria CARE nº 106, de 21 de dezembro de 2009,

segundo a qual "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

Ao contrário do que afirma a Recorrente, o auto de infração da Cofins foi apurado com base nas informações fornecidas pela própria autuada, mais especificamente, com base nos valores constantes da rubrica "Serviços Prestados", de sorte que não há que se falar em "falta de critério de composição da base de cálculo".

De outra parte, a alegação de que a fiscalização não teria considerado as "compensações decorrentes de crédito pelo recolhimento a maior a título de PIS/Pasep", e de Cofins, também deve ser rechaçada porque em nenhuma parte do processo existem documentos capazes de sugerir que tais fatos – recolhimentos a maior de PIS/Pasep e de Cofins – tivessem mesmo havido, tanto assim, que nem mesmo agora, por ocasião do Recurso Voluntário a autuada carrou para o processo provas nesse sentido. Aliás, em reforço, os demonstrativos dos valores das diferenças a recolher, às fls. 355/356, para a Cofins, e 479 para o PIS/Pasep, evidenciam a existência de valores recolhidos a menor em todos os períodos objetos do lançamento.

De se afastar, pois, todas as arguições de nulidade de ambas as autuações.

Decadência do PIS/Pasep

Com a devida vênia, a decisão recorrida merece reforma visto que não é aplicável aos fatos a contagem de prazo fixada segundo o disposto no inciso I, do art. 173, do Código Tributário Nacional, sob o argumento de que, ao deixar de recolher o IRRF, ou o recolhê-lo a menor e ao prestar informações inexatas da DCTF acerca de tal tributo, bem como, por conta disso, ter fruído a isenção de forma indevida, teria incorrido no "dolo" a que se refere a parte final do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Ora, se houve o tal "dolo" o mesmo está atrelado à falta verificada na autuação do IRRF, de sorte que a fruição da isenção do PIS/Pasep, supostamente "de forma indevida", não tem o condão de atingir a falta cometida indicada neste lançamento.

Dito de outra forma, se a autuada incorreu em dolo em relação aos recolhimentos, ou a falta deles, do IRRF, é questão que deve ser debatida e julgada pela Segunda Seção de Julgamento, mas, de qualquer modo, a meu ver, qualquer que seja o resultado, ele não se estende para a infração relacionada ao PIS/Pasep.

Então, a regra a ser aplicada para a contagem do prazo decadencial para o presente lançamento do PIS/Pasep é a do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, conforme, aliás, reconheceu a instância de piso para a Cofins, de modo que, tendo havido antecipação de pagamentos a título de PIS/Pasep, conforme atesta o documento de fl. 487, devem ser considerados atingidos pela decadência os lançamentos dos períodos de apuração de julho a outubro de 2003.

A questão envolvendo o dispositivo do CTN a ser adotado para fins de contagem do prazo decadencial em situações em que se constate a existência de pagamento antecipado, de um lado, e de, outro, a ausência de imputação de dolo fraude ou sonegação, já restou pacificada neste Colegiado, por força do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, introduzido pela Portaria MF nº 586, de 2010, segundo o qual 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 do Código de

Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

E sobre a aplicação de tais dispositivos, o STJ vem adotando o seguinte posicionamento (contido no RE nº 973.733):

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do *Codex Tributário*, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. *In casu*, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação *ex lege* de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de

janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.”

No caso, os demonstrativos elaborados pelo fisco à fl 487, apontam para a existência de pagamentos antecipados, de sorte que, aplicando-se a regra do § 4º do artigo 150, do CTN, devem ser considerados atingidos pela decadência os lançamentos correspondentes aos períodos de apuração de julho, agosto, setembro e outubro de 2003.

Mérito

→ Cofins - Isenção e base de cálculo

A Recorrente pugna pelo cancelamento do auto de infração da Cofins, invocando a regra contida no inciso X do art. 14, c/c o art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, segundo a qual seriam isentas da Cofins as receitas relativas às atividades próprias das instituições de caráter recreativo e cultural das associações, dentre as quais se incluiria.

Tratemos primeiramente da isenção.

Os débitos da Cofins ora em discussão referem-se aos períodos de apuração de novembro de 2003 [já considerado o cancelamento feito pela DRJ em face da decadência] a maio de 2008 e decorreriam daquele ADE que suspendeu a isenção de que gozaria a autuada em relação a tal contribuição.

Ora, conforme afirmei acima, o lançamento não depende da suspensão da isenção, que, a meu ver refere-se apenas ao IRPJ e à CSLL. Vejamos os dispositivos invocados, tanto pela autuada, como pela fiscalização, para tratar da “isenção”.

→ Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001

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. (grifei)

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:

[...];

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997; (grifei)

[...]”

→ Lei nº 9.532, de 10/12/1997

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

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

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14.

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

§ 1º [...]

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão; 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; e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal; f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes; g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público; h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou

de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.

Parágrafo único. Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

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

(grifei)

Da leitura desses dispositivos legais e levando-se em conta que a autuada é, de fato, uma entidade sem finalidade lucrativa e que possui caráter cultural e recreativo, é possível depreender-se, ao menos sob o meu ponto de vista, que referidos enunciados estão a dizer, palavras minhas: *“São isentas da Cofins as receitas relativas às atividades próprias das instituições de caráter recreativo e cultural.”*

Então, para mim, o lançamento não foi feito em face da suspensão da isenção, mas, sim, pela necessidade de se alcançar as receitas não abrigadas pelo instituto.

Faço uma ressalva, porém, quanto ao alcance da expressão “atividades próprias”, já que, para mim, a isenção da Cofins alcança apenas as decorrentes de doações, contribuições, mensalidades fixadas no estatuto, recebidas dos associados e mantenedores, sem qualquer caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais].

Neste ponto, comungo com o entendimento expresso na IN SRF nº 247, de 21/11/2002, a seguir transcrito:

Art. 47. As entidades relacionadas no art. 9º desta Instrução Normativa:

I – não contribuem para o PIS/Pasep incidente sobre o faturamento; e

II – são isentas da Cofins em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.

§ 1º [...].

§ 2º Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

[...]” (grifei)

Tratemos agora da base de cálculo e levemos em conta que a Recorrente alega que as receitas submetidas à exação teriam origem, “na sua parte mais substancial”, nas receitas de suas atividades próprias e em receitas de aluguel de imóveis.

Conforme se observa no “Demonstrativo Cofins a Recolher – Anos Calendários 2.003 a 2.008” (sic), às fls. 355/356, elaborado pela fiscalização, presume-se, a partir dos demonstrativos das “Origem de Recursos”, às fls. 357/362, elaborados pelo “Enc.

Adm. Setor de Tributos” da própria autuada, que a base de cálculo adotada para o lançamento em questão foram os valores constantes da linha em que inserida a rubrica “*Receita da Prestação de Serviços*”, a qual, com a devida vênia, nada tem a ver com as “atividades próprias” da empresa e que, fosse o caso de fruição de isenção, deveriam ter sido desconsideradas.

Dito de outra forma, o que a fiscalização fez foi tomar o valor dessas receitas de prestação de serviços, aplicar sobre ele a alíquota da Cofins e diminuir, do valor encontrado, o recolhido pela autuada em cada período e que consta também do referido documento de fls. 355/356, sendo pertinente registrar que durante os períodos de julho de 2003 a dezembro de 2006, e março a outubro de 2007, se deram em exatos e enigmáticos R\$ 10,00 mensais. (!!)

Acrescente-se ainda a informação de que esses valores (das receitas) foram fornecidos pela própria autuada e que no referido demonstrativo constam outras rubricas que não foram objeto da incidência da contribuição, como, por exemplo, as rubricas “Contribuições de Associados” e “Outras Receitas”.

De mais a mais, a autuada não se mostrou interessada em trazer para o processo documentação capaz de comprovar a alegação de que outras receitas que não as decorrente da prestação de serviços estariam incluídas na base de cálculo adotada pela fiscalização.

Ao contrário, confirmou executar o que chamou de “atividades de convivência social”, disponibilizando serviços de fisioterapia, de cabeleireiro, de restaurantes, de estacionamento etc., bem como receber verbas decorrente do patrocínio de “Grandes Prêmios” [corridas de cavalos], da cessão de seu espaço para a realização de eventos [Casa Cor, Boa Mesa etc.], bem como do aluguel de seus imóveis a terceiros.

Ora, à evidência que as tais atividades de convivência social são prestadas mediante paga, o que as retira daquelas sujeitas à isenção.

De se negar provimento, pois, ao Recurso Voluntário em relação à exigência da Cofins.

→ PIS/Pasep

Importante lembrar que a exigência do PIS/Pasep possui duas partes: uma relacionada às diferenças de recolhimento e apuradas em face do faturamento da empresa, o que se deu para os períodos de apuração compreendidos entre novembro de 2003 [já retirados os períodos atingidos pela decadência] e dezembro de 2005, e a outra calculada com base na folha de salários, o que se deu para os períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2006.

Tratemo-las, pois, separadamente.

Auto de infração com base no faturamento

Aqui a fiscalização tomou as mesmas *Receitas de Prestação de Serviços* utilizadas para o lançamento da Cofins, aplicou-se-lhes a alíquota de 0,65% e, do valor encontrado, diminuiu o valor recolhido pela empresa, que havia se dado com base na folha de pagamento de salários. Registro que os recolhimentos a esse título – PIS/Pasep sobre a folha de salários – se deu no emblemático valor de R\$ 11,00 para todos os meses em que efetuado(!)

O raciocínio da fiscalização foi o de que, tendo sido suspensa a isenção durante esse período, a autuada deveria recolher o PIS/Pasep com base na Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

Para a Recorrente, todavia, estaria sujeita ao recolhimento da contribuição com base na sua folha de salários e não no faturamento, a teor do disposto no inciso IV, do art. 13, da citada Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, c/c com o artigo 15 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997.

A Recorrente tem razão, porquanto, como dito e redito alhures, a suspensão da isenção feita por conta de suposta irregularidades no recolhimento do IRRF em nada poderia afetar a situação da empresa em relação às suas obrigações com o PIS/Pasep e com a Cofins.

Reproduzo novamente o referido dispositivo, desta feita, procurando demonstrar a minha divergência em relação ao voto da instância de piso.

“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:

[...];

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;” (grifei)

Para mim, a expressão “a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997”, tem um alcance limitado, isto é, buscou identificar quais seriam as “entidades” sujeitas ao pagamento do PIS/Pasep à alíquota de 1% sobre a folha de salários, e disse onde elas estariam explicitadas, ou seja, no artigo 15 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997.

E de fato, o artigo 15 aponta quais seriam elas:

→ Lei nº 9.532, de 10/12/1997

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

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

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14 (grifei)

Mas, diferentemente do que preconizou a instância de piso ao referendar o procedimento fiscal, não está dito na norma que define a forma de pagamento do PIS/Pasep pelas instituições de caráter recreativo e cultural [para ficar apenas no caso da autuada], que elas devem atender ou deixar de atender aos requisitos dos artigos 12 e 13 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997.

Não!, pois quem deve obedecer referidas disposições são as aquelas instituições isentas do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido referidas no *caput* do citado artigo 15 e seu § 1º.

Dito de outra forma, as obrigações estipuladas pelo referido parágrafo 3º do art. 15 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, acima reproduzido, estão voltadas unicamente para as instituições isentas do IRPJ e da CSLL, de modo que tal dispositivo não pode ser invocado para modificar a forma de sujeição de uma instituição ao recolhimento do PIS/Pasep.

Ora, no caso, a autuada não estava isenta de recolhimento do PIS/Pasep; ao contrário, lhe fora imposta uma forma de recolhimento que a diferenciava das demais, apenas isso, ou seja, em vez de recolher tal contribuição sobre o faturamento, deveria fazê-lo com base na folha de salários.

Então, reafirmo o entendimento de que ela não deveria se submeter aos requisitos do art. 12 e 13 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, porquanto ela não era uma instituição isenta em relação ao PIS/Pasep; apenas em relação ao IRPJ e a CSLL.

Feitas essas considerações, voto pelo cancelamento da exigência em relação aos lançamentos efetuados com base no faturamento da autuada, o que se deu em relação aos meses de julho de 2003 a dezembro de 2005, aqui deixando ressalvado que já deliberara pelo cancelamento dos lançamentos do meses de julho a outubro de 2003 em face da decadência.

Auto de infração com base na folha de salários

Aqui a fiscalização tomou os valores das folhas de pagamento, aplicou-se-lhes a alíquota de 1% e, do valor encontrado, diminuiu o valor recolhido pela empresa a esse título. Registro que os recolhimentos se deram no emblemático valor de R\$ 11,00 para todos os meses em que efetuado.(!)

Trata-se apenas de lançamento de ofício visando constituir crédito tributário por conta da insuficiência de recolhimentos pela autuada, que o fez, repito, no valor de R\$ 11,00 para todos os períodos, não obstante, devesse fazê-lo em montantes bem superiores, o que ensejou o lançamento.

Confesso que não compreendi o objetivo da Recorrente, pois, ao tempo em que defende a sua submissão às regras de contribuição ao PIS/Pasep na forma de sua incidência sobre a folha de salários, diz que a ação do Fisco não encontra fundamento legal. (!)

Com a devida vênia, o fundamento é justamente o disposto no artigo 13, inciso IV, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, transcrito alhures.

De se negar provimento ao recurso, pois, e de se manter o lançamento do PIS/Pasep calculado sobre a folha de salários.

Conclusão

Em face de todo o exposto, voto pelo provimento parcial ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: a) pelo não conhecimento de todas as matérias relacionadas à suspensão da isenção; b) pelo afastamento das nulidades arguidas para os dois autos de infração, de PIS/Pasep e da Cofins; c) pelo cancelamento da exigência relacionada ao

PIS/Pasep dos períodos de apuração de julho a outubro de 2003, em face da decadência; d) pela manutenção da exigência relacionada à Cofins; e) pelo cancelamento da exigência relacionada ao PIS/Pasep apurado com base no faturamento e relacionado aos períodos de apuração de novembro de 2003 a dezembro de 2005; e e) pela manutenção da exigência relacionada ao PIS/Pasep apurado com base na folha de salários.

Odassi Guerzoni Filho - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro **Emanuel Carlos Dantas de Assis**, designado quanto à exigência da Cofins.

Divirjo do ilustre relator tão-somente em relação à autuação da Cofins nos períodos de apuração de 01/11/2003 a 31/05/2008, por entender que a legislação utilizada pela fiscalização não se aplica a essa Contribuição. Não há, então, a indispensável motivação para exigência da Cofins, sendo nulo o Auto Infração.

Como consta do relatório, a Recorrente “não teria observado o cumprimento das condições estabelecidas pelo artigo 12, § 2º, aliena ‘a’ a ‘e’, § 3º, e pelos artigos 13 e 14 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, de sorte que não poderia usufruir, como vinha fazendo, da isenção do IRPJ e da CSLL a que alude o artigo 15 da referida lei.”, tendo sido “expedido um Ato Declaratório Suspensivo de sua isenção, relacionada ao IRPJ e CSLL dos exercícios de 2004, 2005 e 2006, correspondentes aos anos calendários de 2003, 2004 e 2005, nos termos do disposto no § 4º do artigo 32 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997.”

Ainda conforme o relatório, em relação à Cofins a Recorrente defende que “suas receitas estariam isentas também da Cofins, a teor das disposições contidas no inciso X, do artigo 14, c/c o inciso IV, do artigo 13, ambos da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001.”

Afasto da lide em questão os arts. 12 a 15 da Lei nº 9.532/97 por não tratarem da Cofins. Os arts. 12, 13 e 14 cuidam especificamente da imunidade específica dos impostos, prevista no art. 150, V, “c”, da Constituição Federal, que não se confunde com a imunidade para as contribuições para a seguridade social (subespécie da espécie contribuições sociais, que ao lado dos impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios integra o gênero tributo), enquanto o art. 15 estabelece isenção que só se estende à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), mas não às demais contribuições para a seguridade social, dentre estas a Cofins.

Observem-se os referidos artigos da Lei nº 9.532/97:

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

(...)

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

Autenticado digitalmente em 03/01/2013 por EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Assinado digitalmente em

04/01/2013 por ODASSI GUERZONI FILHO, Assinado digitalmente em 03/01/2013 por EMANUEL CARLOS DANTAS

DE ASSIS, Assinado digitalmente em 14/01/2013 por JULIO CESAR ALVES RAMOS

Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

(negritos ausentes no original).

Descartada a imunidade restrita aos impostos do art. 150, VI, “c”, da Constituição, bem como a isenção específica para o IRPJ e a CSLL do art. 15 da Lei nº 9.532/97, caberia averiguar se a autuada enquadra-se na imunidade ou na isenção própria das contribuições para a seguridade social.

Como se sabe, a imunidade própria das contribuições para a seguridade social está estatuída no § 7º do art. 195 da Constituição, tendo sido concedida às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Tais exigências são também aplicáveis à isenção, estatuída inicialmente no art. 6º, III, da LC nº 70, de 30/12/91 – cujo texto condiciona o gozo da isenção ao atendimento das exigências estabelecidas em lei, de forma semelhante à dicção do § 7º do art. 195 da Constituição -, e depois no art. 14, X, da MP nº 2.158-35, de 24/08/2001.

Observe-se a MP nº 2.158-35/2001:

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:

I - templos de qualquer culto;

II - partidos políticos;

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;

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

V - sindicatos, federações e confederações;

VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;

VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;

IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e

X - a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

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.

(...)

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

No caso das entidades (ou instituições ou associações) de assistência social e de filantropia (respectivamente incisos III e IV do art. 13 da MP nº 2.158-35/2001), o art. 17 da referida da MP reporta-se expressamente ao art. 55 da Lei nº 8.212/91, embora não houvesse necessidade. É que o art. 55 da Lei nº 8.212/91, antes de revogado pelo art. 44, I, da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009 (antes a MP nº 446, de 07 de novembro de 2008, trouxera igual revogação, mas foi rejeitada pela Câmara dos Deputados), continuava em vigor, sem as alterações constantes da Lei nº 9.732, de 11/12/98, cujos efeitos foram suspensos pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento da liminar da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.028 (julgamento em 11/11/99, publicação em 16/06/2000, conforme informações obtidas na internet em 25/09/2012, no *site* do STF). Referido art. 55 determinava os requisitos para que uma entidade pudesse ser isenta (alguns entendem que seria imunidade) em relação às contribuições para a seguridade social.

A redação do art. 17 da MP nº 2.158-35/2001, embora diga "entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social", refere-se essencialmente a entidade de assistência social, incluindo as recreativas e culturais. Qualquer entidade, desde que de assistência social. Independentemente de ser associação, sociedade civil ou fundação de direito privado nem instituída nem instituída pelo Poder Público, e da atividade exercida (educativa, recreativa, cultural, científica, desportiva, etc), só fazia jus à isenção se antes for de assistência social, isto é, se atendesse aos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Quanto à expressão filantrópica, diz respeito à necessidade de a entidade prestar serviços gratuitos a quem deles necessitar. Não impede, todavia, a cobrança daqueles que podem efetuar o pagamento. Daí não ser razoável limitar as receitas próprias das entidades de assistência social somente aos recebimentos não contraprestacionais (mensalidades, contribuições e doações), na forma do Parecer Normativo CST nº 5/92. Tal limitação é aplicável às outras entidades discriminadas nos incisos I, II e V em diante do art. 13 da MP nº 2.158-35/2001, mas não aos incisos III e IV.

É que as outras entidades que não as de assistência social, enumeradas no referido art. 13, possuem objetos específicos, a limitar as suas receitas próprias. Assim, as receitas próprias dos templos (inc. I) são somente os dízimos e doações diversas; dos partidos políticos (inc. II), as contribuições permitidas por lei; dos sindicatos, federações e confederações (inc. V), a contribuição sindical fixada em assembléia e a prevista em lei (esta última uma contribuição social interventiva), tudo conforme o art. 8º, IV, da Constituição Federal, além de outros recebimentos previstos em estatutos; os serviços sociais autônomos,

conhecidos por Sistema “S”, bem como os conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas (incs. VI e VII), as mensalidades e contribuições previstas em lei; as fundações de direito privado instituídas ou mantidas pelo Poder Público (inc. VIII), bem como as fundações de direito público, os valores dos repasses orçamentários, além de contribuições e doações autorizadas em estatuto; os condomínios (inc IX), as mensalidades dos condôminos; e Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) e as Organizações Estaduais de Cooperativas (inc. X), as contribuições dos seus associados, além de outras receitas próprias.

Quanto às entidades de assistência social (incs. III e IV do art. 13 da MP nº 21.58-35/2001), suas receitas próprias são todas as condizentes com o seu objeto social, incluindo as contraprestacionais.

A referendar que os mencionados incs. III e IV tratam de entidades de assistência social, cabe destacar as diversas redações empregadas pelo legislador para se referir a essas instituições, ora tratando de imunidade, ora de isenção, algumas específicas. Observe-se:

- CTN, art. 9º, IV, “c”: “instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo” (trata da imunidade restrita aos impostos, sendo que o *caput* do art. 14 do CTN, ao estipular os requisitos, diz simplesmente “entidades”);

- C.F., art. 150, VI, “c”: “instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei” (trata da imunidade restrita aos impostos);

- C.F. art. 195, § 7º: “entidades beneficentes de assistência social” (imunidade própria das contribuições para a seguridade social);

- Lei nº 8.212/91, art. 55: “entidade beneficente de assistência social” (a meu ver trata de isenção para as contribuições da seguridade social, embora para muitos o dispositivo esteja regulamentando a imunidade do § 7º do art. 195 da Constituição, apesar do art. 146, II, que exige lei complementar em matéria regulando limitações ao poder de tributar);

- Lei nº 9.532/97, art. 12: “instituição de educação ou de assistência social” (pretende regular a imunidade dos impostos, de que trata o art. art. 150, VI, “c”, da Constituição);

- Lei nº 9.532/97, art. 15: “instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis” (trata de isenção restrita ao IRPJ e à CSLL);

- Lei nº 9.732/98, art. 4º: “entidades sem fins lucrativos educacionais e as que atendam ao Sistema Único de Saúde” (trata de isenção específica);

- MP nº 2.158-35/2001, art. 13: “instituições de educação e de assistência social” a que se refere o art. 12 da Lei no 9.532/97 (inc. III) e “instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações”, a que se refere o art. 15 da Lei no 9.532/97 (inc. IV);

- MP nº 2.158-35/2001, art. 17: “entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social”.

Nas duas Leis acima que tratam da isenção relativa às entidades de assistência social (Lei nº 9.732/98, art. 4º, e MP nº 2.158-35, arts. 13, III e IV e 17), há referência expressa ao art. 55 da Lei nº 8.212/91. Assim acontece porque, desde a edição da Lei nº 8.212/91, somente são isentas (ou imunes, para quem entende possa a imunidade ser regulada por lei ordinária) das contribuições para a seguridade social as entidades que, auferindo faturamento (antes da Lei nº 9.718/98) ou receita bruta (após a Lei nº 9.718/98), atendam aos requisitos do art. 55 em comento. Neste sentido é que o art. 46, parágrafo único do Decreto nº 4.524/2002 (Regulamento do PIS e da COFINS) também exige tais requisitos, para as “entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico”.

A par do arrazoadado acima, a diferenciar a legislação do IRPJ e da CSLL da legislação da Cofins (e da do PIS), destaco que a cobrança pelos serviços prestados, por si só, não descaracteriza a isenção em tela. Um hospital beneficente de assistência social pode cobrar das pessoas não carentes, assim como uma faculdade pode cobrar mensalidades dos alunos que têm condições de pagá-las ou, ainda, uma entidade recreativa e cultural pode (e deve) cobrar dos seus associados. O que não pode, sob pena de descaracterizar a assistência social, é a cobrança recair sobre as pessoas hipossuficientes.

Na situação destes autos a fiscalização, em vez de se guiar pela legislação própria da Cofins, preferiu buscar amparo na do IRPJ e da CSLL, como se fosse possível aplicar as normas atinentes a estes dois tributos. A fundamentação do Auto de Infração contém, então, vício insanável, restando ausente a motivação para a exigência da Cofins.

Pelo exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário para cancelar, também, a autuação da Cofins.

Emanuel Carlos Dantas de Assis