



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

Processo nº 19515.004446/2003-92
Recurso nº 167.558
Acórdão nº 1402-00.033 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2009
Matéria IRPJ e OUTRO- Ex.: 1999
Recorrente FIPECAFI - FUNDAÇÃO, INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS
Recorrida 1ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1998

Ementa: IMUNIDADE. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO.

Se a entidade, pela sua natureza e atividade, sequer pode ser definida como instituição de educação nos termos da alínea “c” do inciso VI, do art. 150 da Constituição Federal; descabe falar em imunidade tributária.

IMUNIDADE. REQUISITOS. SUSPENSÃO.

Demonstrado que a entidade, supostamente imune, não cumpriu o requisito estabelecido no inciso II, do art. 14, do CTN, ao aplicar recursos em situações estranhas à essencialidade do seu objeto social, correta a suspensão da imunidade mediante edição de Ato Declaratório específico.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

Ementa: IRPJ E CSLL. APURAÇÃO TRIMESTRAL.

Não havendo opção expressa do sujeito passivo em sentido contrário, a apuração do lucro deve ocorrer sob o regime trimestral e as irregularidades apuradas devem ser computadas no resultado do trimestre a que se refiram. Apropriação em período distinto macula o procedimento pelas distorções causadas no resultado da pessoa jurídica.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1998

Ementa: PIS. DECADÊNCIA. PRAZO.

O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação extingue-se em 5 (cinco)

anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

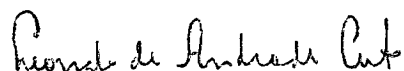
Ano-calendário: 1998

Ementa: ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS. INCIDÊNCIA DO PIS SOBRE FOLHA DE SALÁRIOS.

Até 28/09/1999 não há requisitos a serem cumpridos para que as entidades sem fins lucrativos sejam contribuintes do PIS com base na folha salarial, não se aplicando a elas a tributação do PIS/faturamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em manter os efeitos do Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 18/2003, vencido o conselheiro Carlos Pelá que entendia cumpridos os requisitos para o gozo de imunidade. Por maioria de votos, em dar provimento ao recurso e anular a autuação, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencido o conselheiro Marcos Antonio Pires (Suplente Convocado) que negava provimento.



LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente e Relator

EDITADO EM: 02 OUT 2009

Participaram, da presente sessão de julgamento, os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Albertina Silva Santos de Lima (Suplente Convocada), Carlos Pelá, Marcos Antonio Pires (Suplente Convocado), Carlos Alberto Gonçalves Nunes e Henrique Magalhães de Oliveira (Vice-Presidente).

Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o Relatório da decisão recorrida que abaixo transcrevo:

A pessoa jurídica qualificada em epígrafe sofreu ação fiscal que culminou com a suspensão de sua imunidade, nos termos do Ato Declaratório Executivo nº 18, de 03.02.2003, publicado no D.O.U. de 06.02.2003 (fl. 188), expedido pelo titular da Delegacia da Receita Federal de Fiscalização em São Paulo, consoante documentado nos autos do processo nº 19515.000039/2002-25, apensado ao presente.

Em decorrência da suspensão do benefício fiscal, foram formalizados nestes autos, os seguintes lançamentos, já incluídos a multa de ofício e os juros de mora devidos até 31.10.2003: Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ no valor de R\$ 4.025.420,81 (fls. 227/231); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL no valor de R\$ 1.319.958,88 (fls. 232/236); e, contribuição para o Programa de Integração Social – Pis no valor de R\$ 678.136,27, sendo que esta última exigência está materializada às fls. 122/129 dos autos nº 19515.004445/2003-48, também apensado aos autos deste processo.

O relato dos fatos e as razões que motivaram a expedição do mencionado ato declaratório executivo estão expostas nas cópias do parecer e da notificação fiscal de fls. 150/186, cujos originais encontram-se às fls. 1372/1396 e 1323/1234 nos autos do processo nº 19515.000039/2002-25, podendo ser assim sintetizadas:

(a) A contribuinte é constituída sob a forma de fundação e apresentou sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais relativa ao ano-calendário de 1998, informando como atividade econômica principal “Outros cursos de educação continuada e permanente”, constante no CNAE-Fiscal sob código 80.93-4/99;

(b) Verificou-se que do total de sua receita líquida de R\$ 40.510.293,05, 83,21%, correspondente a R\$ 33.709.271,41, tiveram como origem a prestação de serviços de consultoria, conforme dados extraídos do seu Razão Auxiliar, conta nº 3.1.1.10.0001 – Consultoria, sendo que a renda gerada pelos cursos que administra somaram R\$ 4.746.438,33, valor que representou apenas 11,72% do total, conforme informações de sua conta 3.1.1.05.0001 – Cursos;

(c) A contribuinte é contribuinte do ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, encontrando-se cadastrada na Prefeitura do Município de São Paulo sob os códigos nºs. 2828 e 4367, correspondentes a prestação de serviços de assessoria ou consultoria de qualquer natureza e a outros serviços de ensino;

(d) Embora a prestação de serviços conste de seu estatuto social, sob o aspecto da renda, os serviços de assessoria e consultoria se destacam como atividade econômica preponderante e principal fonte geradora de recursos da fundação;

(e) Destaca-se o contrato de consultoria nº 97/86160670 firmado junto ao Banco do Brasil S/A, seu principal cliente, cujo objeto foi prestação de serviços de consultoria para o BBCARTÕES, com o objetivo de complementar e aprofundar o projeto de estruturação do segmento de cartões de crédito, bem como o contrato nº 97/86160687, referente à continuidade de prestação de serviços de consultoria em fornecimento de Suporte Técnico e Metodológico para Adequação do Suporte de

Rb

Informações aos Níveis Estratégico, Tático e Operacional do Conglomerado Banco do Brasil, ambos firmados valendo-se do Convênio celebrado em 28/10/92 e aditado em 24/10/95;

(f) Verifica-se que R\$ 26.508.683,88, isto é, 65,44% de seus recursos líquidos, foram destinados ao custeio de serviços terceirizados, contratados e prestados por profissionais e empresas privadas, visando a implementar sua atividade de consultoria, conforme lançamentos constantes em sua conta de despesas nº 4.1.1.01.0002, denominada Serv. Terc. – Consultorias;

(g) A contribuinte declarou que não havia qualquer contrato formal com as mencionadas empresas terceirizadas, sendo que em relação a uma delas, a empresa de auditoria BDO Directa Consultores S/C Ltda., por força de convênio firmado em 18/09/94, os serviços prestados deveriam ser balizados por contratos específicos fixando a natureza e as condições do serviço;

(h) Os lançamentos das faturas da fundação a débito da conta de despesas nº 4.1.1.01.0002 – Serv. Terc. – Consultorias e a crédito da conta nº 2.1.4.01.0032 – BDO Directa Consultores S/C Ltda, demonstram que a fundação utilizou-se dos serviços da terceirizada para implementar sua atividade de consultoria empresarial junto a seus clientes; o mesmo pode ser observado em relação às demais empresas terceirizadas contratadas pela contribuinte;

(i) De acordo com as DIPJs apresentadas pelas empresas BDO Directa Consultores S/C Ltda e BDO Directa Auditores S/C Ltda, referentes ao ano-calendário de 1998, ambas são representadas por Ernesto Rubens Gelbcke, membro do Conselho Curador da fundação, órgão máximo de decisão da entidade;

(j) Igualmente, as empresas terceirizadas Care Consultores S/C Ltda., L & M Cons. Ass. S/C Ltda. e Nisa Informática Ltda. – ME, têm como representantes, respectivamente, Eliseu Martins (Diretor Presidente da Fipecafi), Iran Siqueira Lima (membro do Conselho Curador) e Luiz Nelson G. de Carvalho (Diretor de Pesquisas), pessoas ligadas à fundação;

(l) Evidencia-se remuneração indireta dos dirigentes da fundação, o que contrariaria o disposto na alínea “a” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532/1997, mas que, no caso dos autos, não é aplicável à contribuinte, em razão de estar desobrigada de observar a norma, em razão de ordem jurisdicional concedida liminarmente nos autos do mandado de segurança nº 98-0008290-5;

(m) Todavia, não prospera a alegação de que seus recursos seriam empregados unicamente no desenvolvimento de cursos e pesquisas voltadas ao ensino contábil, atuarial e financeiro, na concessão de bolsas de estudos e no financiamento de publicações que divulgam o conhecimento científico relacionando às áreas de sua atuação, pois os dispêndios na manutenção de suas atividades operacionais foram de apenas 9,03% (despesas relacionadas a cursos, palestras, pesquisas) e de outros 16,63% (despesas gerais e administrativas), o que contraria o disposto no art. 14, inc. II do CTN;

(n) Conclui-se que a FIPECAFI é, na prática, uma entidade prestadora de serviços de consultoria e de assessoria empresarial, dentro de sua área de atuação, disputando mercado de forma desequilibrada com outras empresas privadas do setor, não beneficiárias de qualquer favor fiscal, sobretudo quando se coloca em face do inciso XIII do art. 24 da Lei nº 8.666/93 (Lei Geral de Licitações);

(o) Portanto, a Impugnante não deve ser confundida com as instituições de educação sem finalidade lucrativa referidas pelo artigo 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal e pelo art. 9º, inc. IV, alínea “c” do CTN, cujo patrimônio, renda e serviços se encontram sob o manto da imunidade tributária e, ainda que

De

desobrigada a observar os requisitos para o gozo da imunidade tributária previstos na Lei nº 9.532/97, a contribuinte deixou de atender ao disposto no art. 14, II do CTN, ao aplicar seus recursos em finalidade diversa de seu objetivo social de ensino, educação e de pesquisa.

O titular da Delegacia da Receita Federal de Fiscalização em São Paulo, no uso de suas atribuições regimentais, acolhendo as razões e conclusões do Auditor-Fiscal designado para a presente fiscalização, suspendeu a imunidade tributária da FIPECAFI, no período de 1º de janeiro de 1998 a 31 de dezembro do mesmo ano, por infração ao disposto no § 4º, art. 150 da CF; inc. II e § 2º do art. 14 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN); e no art. 148 do Decreto 1.041, de 1994 (RIR/94).

A fundação tomou ciência do ADE nº 18, em 21.02.2003, conforme cópia do termo de intimação de fl. 189, apresentado impugnação ao referido ato suspensivo de sua imunidade em 25.03.2003, às fls. 1403/1450 do processo nº 19515.000039/2002-25, em que pede sua improcedência, com fundamento nas alegações que se seguem, em resumo:

(i) A decisão recorrida incorre em vícios formais, pois não foram rebatidas todas as alegações da Impugnante, além de seus argumentos estarem incompreensíveis, sendo que em determinadas passagens, não aponta dispositivos que a contribuinte teria infringido (fls. 1393, item 36) ou não demonstra porque não faria sentido algumas das alegações de defesa (fls. 1393, item 39), o que cerceia seu direito à ampla defesa;

(ii) A autoridade fiscal não conseguiu refutar o argumento trazido pela FIPECAFI de que a prestação de serviços é inerente à atividade de educação, ficando sem resposta a seguinte pergunta: Por quê a atividade de consultoria prestada pela FIPECAFI é dissociada de seu fim educacional?

(iii) Tais constatações configuram ausência de motivação, maculando o ato administrativo por infringência aos arts. 2º da Lei nº 9.784/1999 e 31 o Decreto nº 70.235/1972, bem como aos arts. 5º LV e 37, *caput*, razão pela qual ele é inválido;

(iv) A FIPECAFI é uma instituição de educação, sem fins lucrativos, instituída sob a forma de fundação de direito privado por professores do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, que se dedica ao ensino, pesquisa, estudo e assessoria nas áreas contábil, atuarial e financeira, atuando como elemento de ligação na extensão de serviços à comunidade, oferecendo treinamento, consultoria e cursos de especialização, tais como CEFIN – Curso de Especialização em Contabilidade e Finanças; MBA – Controller – Curso de Especialização em Controladoria; CEA – Curso de Especialização em Mercado de Capitais, atuando no mesmo diapasão, como órgão de apoio institucional ao Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP;

(v) A FIPECAFI oferece à FEA/USP uma possibilidade de colocar em prática a extensão universitária, cumprindo, assim, a regra contida no princípio constitucional da indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão, permitindo que o conhecimento alcançado dentro dos muros da Universidade de São Paulo chegue de forma mais rápida aos profissionais atuantes no mercado, através dos cursos de especialização que organiza e desenvolve e dos cursos de capacitação profissional que oferece aos profissionais de entidades e órgãos públicos ou privados.

De

(vi) Os requisitos para o gozo da imunidade, previstos no art. 12 da Lei nº 9.532/1997, não se aplicam à Impugnante, em face de sentença favorável obtida em ação mandamental proposta, sendo certo que cumpre aos requisitos exigidos pelo art. 14 do CTN, conforme determina o art. 150, VI da Constituição Federal;

(vi) É cediço em nossa doutrina e jurisprudência que ao analisar a imunidade das instituições de educação o que importa não é a origem da receita, mas a sua destinação, que deve ser voltada a suas funções institucionais, sendo que, quando a imunidade é subjetiva, ela também é indivisível, isto é, ou elas são ou não são imunes;

(vii) O próprio parecer CST 162/74, utilizado pelo auditor-fiscal para justificar a suspensão da imunidade da FIPECAFI, admite que instituições esportivas, sociedades religiosas auferam lucro em atividades estranhas ao seu objeto social e a fundação, instituição de educação que é, presta a terceiros, serviços de consultoria nas suas áreas de atuação, sendo que, o fato de 83,21% de sua receita ter sido originada dessa atividade, não é suficiente para tirar-lhe o direito à imunidade naquele exercício;

(viii) A FIPECAFI é uma instituição de educação, tendo formado no ano de 1998, quarenta e oito turmas com aproximadamente mil alunos, além de publicado trabalhos apensados aos autos;

(ix) Os professores da FIPECAFI também participaram de inúmeros congressos, convenções e cursos, conforme Relatório de Atividades da FIPECAFI, apensado aos autos;

(x) A FIPECAFI, durante 1998, adquiriu e reformou o imóvel em que está sediada, onde gastou aproximadamente um milhão e oitocentos e noventa mil reais, sem mencionar o apoio financeiro concedido à FEA e à USP, de aproximadamente 865 mil reais, bem como o apoio financeiro ao EAC – Departamento de Contabilidade da FEA, no valor aproximado de R\$ 206 mil, somando mais de 1 milhão de reais de investimentos no desenvolvimento da educação pública;

(xi) A fundação ainda promoveu auxílio às atividades de interesse dos cursos de graduação da FEA/USP, além de apoio financeiro aos centros acadêmicos e associação atlética, além de diversos prêmios de fomento à cultura acadêmica;

(xii) Apesar de a origem das receitas de uma instituição como a FIPECAFI não ser relevante para a análise do seu direito à imunidade, dizer-se que a FIPECAFI não está afeta à prestação de serviços é, no mínimo um absurdo, pois a uma, consta de seus atos constitutivos que um de seus misteres é “prestar serviços e realizar pesquisas que atendam às necessidades dos setores público e privado, tudo dentro dos cânones acadêmicos que permitam, simultaneamente, o atendimento do objetivo citado e o treinamento de pessoal especializado”;

(xiv) Assim, a FIPECAFI não extrapola a órbita de seus objetivos ao prestar serviços de consultoria uma vez que, como comprovado, prestar serviços é um dos seguimentos institucionais, em consonância com o próprio parecer CST nº 162/1974, utilizado pelo auditor-fiscal para concluir pela suspensão da imunidade;

(xv) Em segundo lugar, um dos meios pelos quais a FIPECAFI divulga, propaga e angaria o seu conhecimento é através da prestação de serviços às entidades públicas e privadas, em consonância com o disposto no art. 43, III e VI, da Lei nº 9.394/1996, demonstrando a indissociabilidade que existe entre a educação e a prestação de serviços para, com isso, deixar ainda mais evidente que não se pode negar a imunidade à FIPECAFI pelo simples fato de ela prestar serviços de consultoria;

(xvi) A USP, por meio da Resolução nº 4208/95, do Conselho de Extensão Universitária, em sua alínea “b”, do inciso II do art. 1º, reconheceu que a prestação de serviços de consultoria é considerada como uma atividade de extensão universitária, demonstrando o notório caráter educacional dessa atividade;

(xvii) O serviço prestado à Petrobrás é um exemplo do caráter educacional contido na prestação de serviços, pois deu origem ao “Sistema Gecon – Gestão Econômica” que trouxe benefícios à ciência da contabilidade e ao progresso do setor produtivo do país, do qual a autoridade fiscal não teceu um comentário sequer;

(xix) Comparar os serviços prestados pela FIPECAFI com aqueles prestados por empresas privadas de consultoria é puro desconhecimento da realidade;

(xx) Os serviços prestados pela FIPECAFI à comunidade externa à universidade propiciam que sejam conhecidos os problemas reais do país, pois eles só podem ser conhecidos indo até às empresas, conversando com seus administradores, realizando diagnósticos para, enfim, gerar soluções; neste aspecto, como poderia a universidade, representando o Estado, resolver os problemas do setor produtivo nacional se não os conhecesse?;

(xxi) Ao prestar os serviços de consultoria e assessoria, a FIPECAFI está cumprindo com seu fim educacional, fomentado pela própria CF/1988, conforme estabelece seu art. 207;

(xxii) Ainda que a renda obtida pela FIPECAFI não mantivesse relação com a atividade educacional, ainda assim teria direito à imunidade, pois se não fosse tal fonte de receita, não teria como manter suas atividades educacionais e, tampouco, os seus profissionais estariam habilitados a passar aos seus alunos a imensa experiência prática advinda dos serviços de consultoria e assessoria.

(xxiii) A lei não estabelece, em momento algum, que instituição de educação é aquela que obtém recursos preponderantemente de aulas ministradas, conforme critério adotado pela fiscalização e que fere o estabelecido na alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da CF/1988;

(xxiv) O critério adotado pela autoridade fiscal fere os critérios da razoabilidade e proporcionalidade, pois, tanto é verdade que, quanto mais uma entidade educacional subsidie a educação estrito senso, menos receita lhe advirá desta atividade e qualquer outra receita será preponderante; assim, uma entidade que ministrar gratuitamente seus diversos cursos poderá ter a preponderância de suas receitas até na cantina escolar;

(xxv) Em relação à FIPECAFI, sua atividade preponderante, analisada sob o aspecto do tempo que toma maior parte de seus professores e da que envolve mais recursos humanos é o ensino;

(xxvi) Não há norma que impeça a FIPECAFI contratar serviços com pessoas jurídicas ou físicas, uma vez que ela precisa de receitas para incrementar ou seu mister, quais sejam, prestação de serviços de consultoria ou realizando cursos, razão pela qual contratou mão-de-obra sob a legislação trabalhista e civil; também não se questionou os pagamentos feitos pela FIPECAFI às empresas contratadas, razão pela qual não subsiste tal fundamento para a perda de sua imunidade;

(xxvii) É inegável que a FIPECAFI é uma instituição de educação que apresenta superávit e o reinveste, sem distribuição de lucros ou resultados, em suas finalidades educacionais, razão pela qual seu patrimônio, atualmente, está próximo a

20 milhões de reais, não se podendo olvidar do cumprimento dos requisitos necessários à fruição da imunidade da Constituição Federal;

(xxviii) A FIPECAFI não pratica concorrência desleal, pois pratica preços de mercado e, mesmo que assim o fizesse, configurar-se-ia mera violação à legislação civil, não influenciando nos requisitos legais necessários ao gozo de sua imunidade; ademais, não é possível comparar entes com naturezas jurídicas diversas;

(xxix) Também não fere a Lei de Licitações, pois esta estabelece um benefício para captação de recursos, criado com o desiderato de aumentar os recursos financeiros da entidade, permitindo-lhe que, no momento oportuno, reverta-os para as atividades fins a que se propõe e cuja natureza não tem relação nem impacta na imunidade tributária; Ademais, a própria lei civil que regula as fundações determina que seu administrador deve atuar de forma zelosa com o patrimônio da entidade, bem como pressupõe que ela deva se perpetuar, para o que é necessária uma busca de recursos e aplicação destes, temperada e prudente, ao longo do tempo.

(xxx) Pede, ao final, que se digne a anular o ADE nº 18, ou, quando menos, que o reforme para reconhecer o direito à imunidade da FIPECAFI com relação ao exercício de 1998, protestando pela juntada de novos documentos e todas as demais provas que se fizerem necessárias.

Tendo em vista a inexistência de efeito suspensivo à impugnação ao ato declaratório executivo, a autoridade fiscal, mediante este processo, efetuou o lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL, tendo lavrado o Termo de Constatação Fiscal de fls. 215/224, cujos fundamentos são os que, em resumo, adiante se seguem:

(A) Consoante dispõe os artigos 123 e 124 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041/1994, são contribuintes do IRPJ, todas as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no país, sejam quais forem seus fins, nacionalidade ou participantes no capital;

(B) O art. 16 da IN/SRF nº 113/1998, estabelece que a suspensão da imunidade implica na tributação dos resultados da pessoa jurídica e, considerando que no ano-calendário anterior o total de suas receitas somaram R\$ 35.385.641,71 e, consoante o disposto no art. 190 do RIR/1994, art. 5º da Lei nº 8.541/1992, com as alterações introduzidas pelo art. 36 da Lei nº 8.981/1995, art. 1º da Lei nº 9.065/1995, art. 29 da lei nº 9.249/1995 e art. 22 da IN SRF nº 93/1997, o imposto de renda relativo ao ano-calendário de 1998 é devido com base no lucro real;

(C) O art. 41 da Lei nº 8.981/1995 estabelece que os tributos e contribuições serão dedutíveis na determinação do Lucro Real, segundo o regime de competência, não sendo aplicável porém, àqueles que estiverem com sua exigibilidade suspensa, razão pela qual não será dedutível o valor de R\$ 2.531.219,44, referente à Cofins devida no período, cuja cobrança encontra-se suspensa, por força de medida liminar concedida nos autos do processo judicial nº 1999.61.00.003010-4;

(D) Foi adicionado ao lucro líquido do período o saldo da conta 4.3.1.01.001 – Correção Monetária do Balanço, no valor de R\$ 107.183,69, uma vez que corresponde a despesa do período não dedutível, tendo em vista a vedação prevista no art. 4º da Lei nº 9.249/1995;

(E) A CSLL, nos termos do art. 1º da lei nº 7.689/1988 é devida por todas as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no país e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária, ou seja, por todas as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no país, sejam quais forem seus fins, nacionalidade ou participantes no capital, nos termos do art. 124, inc. I do RIR/1994;



(F) A base de cálculo da CSLL, nos termos do art. 2º da mencionada lei, é o resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda, com os ajustes previstos em seu § 1º, alínea “c”, com as alterações previstas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/1990.

(G) Adicionou-se ao lucro líquido do período, o valor correspondente à correção monetária do balanço e da Cofins, tal como procedido com a apuração da base de cálculo do IRPJ;

Notificada da autuação em 03.12.2003, a contribuinte, representada por seu advogado, cujo instrumento de mandato encontra-se juntado a fl. 1.274 dos autos do processo nº 19515.000039/2002-25, apresentou impugnação ao feito fiscal em 31.12.2003 (fls. 248/247), alegando, em síntese, o quanto se segue:

(I) Preliminarmente, ocorreu a decadência para a constituição do crédito tributário relativo ao IRPJ e à CSLL, uma vez que, por serem tributos apurados mensalmente, por força do art. 150 do CTN, na melhor das hipóteses, somente seria devida a parcela correspondente ao período correspondente a dezembro de 1998, uma vez que a notificação do auto de infração só ocorreu em 3 de dezembro de 2003;

(II) Alega que a autoridade fazendária incorreu em equívoco, pois o percentual apontado pela autoridade fiscal como utilizado em detrimento da finalidade educacional da Impugnante – 65,44% do total dos recursos – refere-se, na verdade, ao próprio custo da prestação de serviços de consultoria que geram o superávit necessário à consecução dos nobres objetivos da Fundação;

(III) A diferença entre o valor obtido com a prestação de consultorias (R\$ 33.709.271,41), subtraído do custo advindo da contratação dos serviços necessários à prestação destas mesmas consultorias (R\$ 26.508.683,88) que advém a imensa maioria dos recursos necessários (e utilizados) para o pagamento das despesas atinentes às inúmeras atividades tipicamente educacionais desenvolvidas pela Fundação;

(IV) Ademais, a aquisição e aplicação dos recursos no exercício de 1998 atenderam a necessidades criadas por situação meramente sazonal, sendo que, atualmente, o balanço de recursos e despesas é mais equilibrado, ocupando as receitas oriundas de cursos um percentual superior àquelas advindas de consultoria, conforme se depreende da tabela anexa (doc. 13);

(V) As demonstrações contábeis de fls. 1300/1365 do processo 19515.000039/2002-25 e doc. 09 destes autos, demonstram que os superávits obtidos entre 1996 a 2002 permaneceram todos eles na Fundação, não havendo qualquer indício de que tenham sido distribuídos, demonstrando a solidez da instituição, que se vale de todas as suas receitas para perpetuar-se e prosseguir oferecendo a todos seus importantíssimos subsídios educacionais, científicos e culturais;

(VI) A Impugnante é uma instituição sem fins lucrativos e, assim, apura superávit e não lucro, razão pela qual não apresenta qualquer lucro líquido que possa ser ajustado para apuração do Lucro Real, nem tampouco para apuração da CSLL, independentemente de a FIPECAFI ser imune ou não;

(VII) Ainda que a Fundação não fosse considerada imune, ainda assim estaria abrangida pela isenção prevista no art. 15 da Lei nº 9.532/1997, pois é dotada de caráter científico;



(VIII) Quanto à vedação da dedutibilidade de tributo com exigibilidade suspensa, uma vez que se constitui como uma dívida tributária, é, de fato, uma despesa decorrente da própria ocorrência do fato gerador; sendo assim, não deduzi-la para fins de apuração do Lucro Real determina uma renda distorcida que não reflete com exatidão o acréscimo patrimonial ocorrido, afrontando o regime de competência dos exercícios e o disposto nos arts. 43 e 110 do CTN e no art. 153, III da CF/1988;

(IX) Pedir, a procedência da impugnação e a anulação do Auto de Infração, ora combatido, além de que seja realizada perícia para demonstrar que a prestação de serviços de consultoria e assessoria são importantes e indissociáveis do desenvolvimento das pesquisas e do ensino nas ciências contábeis, atuariais e financeiras, apontando quesitos e indicando seu perito.

O lançamento da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, processado nos autos do processo nº 19515.004445/2003-48, foi efetuado em razão de a autoridade autuante ter considerado a atividade de consultoria, em razão de sua preponderância em relação às demais atividades desenvolvidas pela interessada, incompatível com os fins de uma fundação, razão pela qual suas receitas foram inseridas no conceito de faturamento e, assim, tributadas consoante o art. 2º, inc. II da Lei nº 9.715/1998. A contribuinte tomou ciência desse auto de infração e apresentou sua impugnação concomitantemente às datas dos demais lançamentos. Consta de sua peça impugnatória (fls. 139/158), em síntese, os argumentos que se seguem:

(X) Ocorreu a decadência em relação aos lançamentos efetuados até a competência 12/1998, uma vez que ela é quinquenal e a autuação ocorreu em 3 de dezembro de 2003;

(XI) A contribuição do PIS/PASEP não está abrangida pela imunidade tributária, configurando sua cobrança por força da suspensão da imunidade tributária da Impugnante relação causal inconstitucional, ilógica e arbitrária;

(XI) O enquadramento da FIPECAFI no inciso I do art. 2º da lei nº 9.715/1998 é injustificável, já que mesmo com a suspensão da imunidade, não deixou de ser uma fundação, devendo recolher a contribuição do PIS/PASEP em consonância com o inciso II do referido dispositivo legal, isto é, sobre a folha de pagamentos;

(XII) À FIPECAFI não é vedado apurar superávit, ao contrário, é desejável para financiar suas finalidades, não se justificando, pelo fato de prestar serviços de consultoria a exigência da contribuição para o PIS sobre o faturamento;

É o relatório.

A Delegacia de Julgamento prolatou o Acórdão 16-15.257/2007 (fls. 333/366) mantendo os efeitos do Ato Declaratório de suspensão da imunidade e considerou o lançamento integralmente procedente, em decisão consubstanciada na seguinte ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1998

IMUNIDADE. LIMITAÇÃO. ENTIDADE DE ENSINO SUPERIOR E DE PESQUISA. FINALIDADE ESSENCIAL. PRINCÍPIO DA INDISSOCIABILIDADE ENTRE ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO.

A imunidade tributária de entidade de ensino superior e de pesquisa sem fins lucrativos está limitada a suas finalidades essenciais, identificadas nas atividades formadoras do princípio da indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão, não podendo a prestação de serviços de consultoria e assessoria remunerada ser considerada atividade de extensão universitária, quando esta prevalece sobre as demais e é exercida como empresa.

ENTIDADE EDUCACIONAL SEM FINS LUCRATIVOS. IMUNIDADE. REQUISITOS. AUTOCONTRATAÇÃO. REMUNERAÇÃO INDIRETA DE DIRIGENTES. APLICAÇÃO DOS RECURSOS NAS FINALIDADES ESSENCIAIS. DESCARACTERIZAÇÃO.

O pagamento referente a serviços de consultoria prestados por pessoas jurídicas cujos representantes são membros da diretoria e do conselho curador da entidade fundacional caracteriza autocontratação e remuneração indireta de seus dirigentes, circunstâncias que também indicam, reflexamente, que os recursos não são aplicados, integralmente, na manutenção de suas finalidades essenciais, em ofensa ao disposto no artigo 14, inciso II do Código Tributário Nacional.

ENTIDADE DE EDUCAÇÃO. IMUNIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSULTORIA. EMPRESA. LIMITAÇÃO. PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA.

A prestação de serviços de consultoria e assessoria, por entidade beneficiária da imunidade de tributos federais de que trata a alínea "c" do Inciso VI do Art. 150, da Constituição Federal, em escala empresarial, capaz de comprometer o princípio da livre concorrência, implica o desvirtuamento de suas finalidades, dando ensejo à suspensão da imunidade.

ENTIDADE DE CARÁTER CIENTÍFICO. ISENÇÃO. REQUISITOS. DESCUMPRIMENTO.

O exercício de atividade empresarial de consultoria e a remuneração indireta dos dirigentes da entidade fundacional desvirtuam a condição de entidade sem fins lucrativos e os requisitos necessários ao gozo do benefício da isenção, nos termos do § 3º do artigo 15 da Lei nº 9.532, de 10.12.1997.

PESSOA JURÍDICA. ATOS CONSTITUTIVOS. ATUAÇÃO. NATUREZA JURÍDICA.

A efetiva atuação da pessoa jurídica determina sua natureza para fins de aplicação da norma obrigacional tributária, ainda que seu nomem iuris e os atos constitutivos disponham de maneira diversa.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998

RE

DECISÃO. FUNDAMENTAÇÃO. VÍCIO FORMAL. INOCORRÊNCIA. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Os motivos e fundamentos jurídicos que levaram à suspensão da imunidade da contribuinte foram claramente consignados no parecer integrante da decisão recorrida, sendo que a apresentação de peça impugnatória articulada com a infração imputada à contribuinte demonstra sua plena compreensão dos fatos, não restando caracterizado vício formal capaz de inquinar e anular o procedimento fiscal por cerceamento de defesa.

PEDIDO DE PERÍCIA. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. PRESCINDIBILIDADE.

A perícia é prescindível quando as questões a serem apreciadas estão na esfera de conhecimento e da competência funcional do julgador ou porque os elementos trazidos aos autos são suficientes para formar sua convicção.

PROTESTO PELA JUNTADA DE NOVAS PROVAS E ARGUMENTOS.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, ressalvado o disposto nas alíneas "a" a "c" do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972.

AUTOS REFLEXOS.

O julgamento que reconhece a ocorrência de eventos que representam ao mesmo tempo fato gerador de vários tributos repercute em todos os lançamentos a eles vinculados.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

DECADÊNCIA. PRAZO. TERMO INICIAL. POSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO. PRIMEIRO DIA. EXERCÍCIO SEGUINTE

O prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica é de cinco anos e começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

IMUNIDADE SUSPensa. SUPERÁVIT. REGULAR ESCRITURAÇÃO. LEGISLAÇÃO COMERCIAL E FISCAL. LUCRO LÍQUIDO. LUCRO REAL.

A existência de regular escrituração permite a aplicação da legislação comercial e fiscal e o resultado da entidade cuja imunidade foi suspensa, inicialmente tido como superávit, passa a ser considerado lucro líquido do período e apto a servir de elemento para a composição do lucro real.

GLOSA DE DESPESAS. TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. DEDUÇÃO INDEVIDA.

R

Não podem ser apropriados como custo ou despesa os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, devendo, tais valores serem adicionados ao lucro tributável, quando indevidamente deduzidos.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1998

DECADÊNCIA. PRAZO. TERMO INICIAL. POSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO. PRIMEIRO DIA. EXERCÍCIO SEGUINTE

O prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é de dez anos e começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 1998

FUNDAÇÃO. SOCIEDADE EMPRESÁRIA. EQUIPARAÇÃO. INCIDÊNCIA. FATURAMENTO.

A entidade fundacional, equiparada a uma sociedade empresária, tem suas receitas enquadradas no conceito de faturamento, para o qual se deslocará a incidência da contribuição para o PIS.

Devidamente cientificado (fl. 379), o sujeito passivo recorre a este Colegiado (fls. 384/477, com documentos de fls. 478/570 e volumes anexos) ratificando as razões expedidas na peça impugnatória.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro - LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Relator

I) Imunidade:

1) A FIPECAFI como instituição de educação:

O primeiro ponto a ser dirimido envolve o Ato Declaratório Executivo de Suspensão da Imunidade. Na verdade, em minha concepção o cerne da questão é anterior às razões que levaram ao Ato administrativo em comento.

É fundamental discutir se, face ao instituto constitucional da imunidade, a interessada pode ser definida como entidade educacional imune. Isso significa analisar o enquadramento da entidade na alínea “c”, do inciso VI, do art. 150 da Constituição Federal. Insisto dizer, essa análise é anterior à verificação do cumprimento de quaisquer requisitos para o gozo da imunidade. Se a recorrente não puder ser definida como instituição de educação nos moldes estabelecidos pelo dispositivo legal em referência, sequer haveria que se discutir condições para usufruto da imunidade, pois tal circunstância não lhe diria respeito.

O próprio significado do termo “instituição” já induz sua inaplicabilidade à interessada. Analisando o tema sob a ótica da Carta de 1946, Leopoldo Braga¹ defendeu que o termo instituição teria sido utilizado em sentido técnico-jurídico. Nessa concepção, o legislador constituinte teve em como escopo abranger as entidades de fim público, desinteressadas e altruístas, inspiradas e criadas pelo desígnio de colaborar com o Estado, suprimindo-lhe as deficiências ou secundando-lhe a ação paternalista na obra da educação.

Tal conceito, denominado restritivista por alguns autores, sofreu críticas variadas de acordo com a evolução histórica do texto constitucional. Mesmo assim, ainda hoje boa parte da doutrina conceitua instituição num contexto próximo daquele autor. Regina Helena Costa, por exemplo, define instituições como aquelas entidades formadas com o propósito de servir à coletividade, colaborando com o Estado ao suprir suas deficiências. Seriam pessoas de direito privado que exercem, sem fim lucrativo, atividades de colaboração com o Estado em funções cujo desempenho é, em princípio, atribuição deste.²

Mesmo para aqueles que adotam o termo em uma acepção mais ampla, prevalece o entendimento de que a noção de instituição protegida pela imunidade vincula-se à idéia de organização permanente, voltada à realização de fins sociais sem intuito econômico ou lucrativo.

Sob esse prisma, pela natureza da principal atividade exercida pela recorrente, difícil enquadrá-la como instituição, muito menos como de educação. Nesse último aspecto, mesmo na visão de que a atividade educacional não esteja limitada apenas àquelas de caráter estritamente didático, como afirma Aliomar Baleeiro, não vislumbro de que maneira a amplitude conceitual poderia envolver a prestação de serviços de consultoria a empresas privadas, como é o caso, sem vínculo direto com a prática educacional..

¹ BRAGA, Leopoldo. Do conceito Jurídico de Instituições de Educação e Assistência Social. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1971.

² COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias - Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2001.



Não se discute a importância da atividade exercida pela FIPECAFI. Potencialmente, trata-se de uma organização com altíssimo nível de *expertise* a ser direcionado ao aprimoramento educacional na sua área de atuação

Por outro lado, é inegável que atividade por ela exercida tem natureza econômica e mercantilista, regida por normas aplicáveis a empreendimentos privados. Afinal, nada impede que outras pessoas jurídicas de fins lucrativos, empresas de auditoria contábil por exemplo, ofereçam esses mesmos serviços aos clientes nos moldes da recorrente. Portanto, a FIPECAFI não supre uma omissão estatal, não age complementarmente ao Estado e, pode-se dizer, não tem função social na literalidade desse termo.

Do exposto, no que se refere à imunidade constitucional penso que a recorrente não é instituição de educação enquadrada no art. 150, da Carta Magna e, nessas condições, independentemente do cumprimento de qualquer requisito deve ter seu resultado apurado como as demais pessoas jurídicas.

2) Requisitos para o usufruto da imunidade:

Essa análise ficaria prejudicada pela explanação feita no item anterior. Ainda assim, na hipótese de ser vencido pelos meus pares, passo a avaliar a situação que implicou na edição do Ato Declaratório.

A questão teve origem no fato da entidade obter a maior parte de suas receitas na prestação de serviços de consultoria. Na mesma linha, os maiores gastos correspondem aos custos necessários ao exercício dessa atividade.

Em termos específicos, mais de 80% da receita corresponde à atividade de consultoria e, ao mesmo tempo, mais de 65% das aplicações de recursos são direcionados às despesas com terceirização dessas consultorias, ou seja, custo para o recebimento da receita correspondente.

Ora, a atividade da qual a entidade aufer a maior renda não pode ser enquadrada como de natureza educacional, nem mesmo na acepção mais ampla do termo. Trata-se de serviço eminentemente técnico pelo qual, via de regra, a fundação é contratada para apresentar um projeto ao cliente que está longe de representar a essência do objeto social da entidade.

Como exemplo, veja-se os contratos de consultoria com o Banco do Brasil que são os mais significativos em termos de geração de receita. O objeto desses contratos envolve atividade voltadas à reestruturação do segmento de cartão de crédito ou o fornecimento de suporte técnico e metodológico ao setor de informação do conglomerado. Onde está a atividade educacional?

Mais representativo ainda é o fato da maior parte dos recursos ser direcionadas à obtenção dessa receita e não à atividade educacional mesmo, repita-se, que se considere educação na acepção que lhe foi dada por Aliomar Baleeiro.

Ressalte-se ainda, sem embargo da indignação arguida na peça contra o levantamento dessa questão, a estranha situação da fundação ter subcontratado empresas de consultoria que têm dirigentes da instituição na composição societária.



Além do cristalino conflito de interesses, é uma forma disfarçada de remuneração. Mesmo que a Fiscalização não tenha enquadrado esse fato como fator de suspensão da imunidade, nos termos do inciso I, do art. 14, do CTN; trata-se de demonstração inequívoca de aplicação de recursos fora do objeto social.

Por fim, constata-se na planilha de fl. 156 que apenas 9% dos recursos são aplicados em projetos educacionais abrangendo pesquisas, cursos, palestras e outros. Claro está, a meu ver, o descumprimento do requisito estabelecido no inciso II, do art. 14, do CTN; a justificar a suspensão da imunidade para o IRPJ e CSLL.

Do exposto, meu voto é por manter os efeitos do Ato Declaratório de suspensão da imunidade.

II) IRPJ e CSLL:

No que se refere à decadência, a questão deve ser analisada sob o prisma da periodicidade da apuração do lucro. Sendo lucro anual, considera-se o fato gerador ocorrido em 31 de dezembro do ano-calendário. Se o lucro for apurado trimestralmente o fato gerador ocorre ao final de cada trimestre, sendo essa data o termo inicial para contagem do prazo.

A regra é o período de apuração trimestral, como previsto no art. 1º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art.1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

(.....)

Opcionalmente, a pessoa jurídica pode apurar o imposto anualmente, nesse caso condicionado ao recolhimento mensal por estimativa mediante aplicação, sobre a receita bruta, de percentuais definidos em lei.

Art.2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

(.....)

§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

(.....) (grifos acrescidos)

Por definição legal, a adoção de uma dessas sistemáticas é irretratável para todo o ano-calendário. No caso da apuração anual, com os recolhimentos por estimativa, a opção manifesta-se com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro do ano-calendário. O texto da Lei estabelece:

Art. 3º A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, ou a opção pela forma do art. 2º será irretratável para todo o ano-calendário.

Parágrafo único. A opção pela forma estabelecida no art. 2º será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade.

Lembrando que a regra geral é a apuração trimestral, a ausência do pagamento previsto no parágrafo único do art. 3º supra transcrito leva à aplicação dessa sistemática. No presente caso, independentemente do motivo, o fato é que não houve recolhimentos por estimativa nem apresentação da DIPJ com opção pela apuração anual..

Essa circunstância tem duas relevantes implicações. A primeira delas, como mencionado no início desse item, refere-se à preliminar de decadência. Esta deve ser analisada em relação a cada trimestre. Assim, se a ciência da autuação ocorreu em 03/12/2003, ocorreu a decadência para o 1º, 2º e 3º trimestres de 1998, que têm fato gerador anterior a 03/12/1998 (31/03/98, 30/06/98 e 30/09/99, respectivamente)

A outra implicação envolve o procedimento fiscal como um todo. Sob a égide da apuração trimestral, a autoridade fiscalizadora teria duas opções. Se a escrituração do sujeito passivo permitisse, deveria apurar o resultado trimestral e computar as irregularidades nos respectivos trimestres. Caso contrário, promover o arbitramento do lucro, ainda assim na sistemática trimestral.

Nenhum desses procedimentos foi adotado. Ao efetuar o lançamento com apuração anual do imposto, o Fisco exerceu uma “opção” que não lhe competia, pois privativa do sujeito passivo através do recolhimento previsto na Lei ou de manifestação na DIPJ.

Entendo que nos moldes praticados o procedimento está maculado, o que implica no cancelamento da autuação. Portanto, voto no sentido de dar provimento ao recurso e anular o lançamento do IRPJ e da CSLL..

Se for vencido pelos meus pares e a decisão entender que a autuação foi lavrada corretamente no que se refere à sistemática de apuração do resultado, não haveria que se falar em decadência tendo em vista que nessa hipótese considera-se que o fato gerador ocorreu em 31/12/1998, para o ano-calendário de 1998. Assim, o decurso do prazo fatal ocorreria em 31/12/2003, posteriormente à ciência da autuação em 03/12/2003.

III) PIS:

Em relação ao PIS, entendo que assiste razão à recorrente no que se refere à decadência.



Pauto minha linha de raciocínio no sentido de que esse prazo foi definido como regra geral no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(.....) (grifo acrescentado)

Por outro lado, dentre as modalidades de lançamento definidas pelo CTN, o art. 150 trata do lançamento por homologação. Nesse caso, o § 4º do dispositivo estabeleceu regra específica para a decadência:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(.....)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (grifo acrescentado)

Hodiernamente, a grande maioria dos tributos submete-se ao lançamento por homologação. Assim, circunstancialmente, aquilo que representava uma regra específica tornou-se norma geral para efeitos de contagem do prazo decadencial.

No que se refere às contribuições sociais sua natureza tributária coloca-as, no gênero, como espécies sujeitas ao lançamento por homologação. Aplicam-se a elas, portanto, as disposições do art. 150 do Código Tributário Nacional. O já mencionado § 4º do mencionado artigo autoriza que a lei estabeleça prazo diverso dos cinco anos ali determinados.

Foi assim que a Lei nº 8.212, de 26 de julho de 1991, regulamentando a Seguridade Social, tratou do prazo decadencial das contribuições sociais da seguinte forma:

“Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.” (grifo nosso)

A mencionada lei determina expressamente quais as contribuições sociais, a cargo da empresa, que tenham base no lucro e no faturamento:

Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do

disposto no art. 22 são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:

I - 2% (dois por cento) sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, com a redação dada pelo art. 22, do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, e alterações posteriores;

II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990.

(.....).

O Decreto-Lei nº 1.940/82 regulamenta o Finsocial. Posteriormente, a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 criou a Cofins e determinou que essa contribuição seria cobrada em substituição àquela. Assim dispõe o art. 9º da LC:

Art. 9º A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei complementar não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social, salvo a prevista no art. 23, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual deixará de ser cobrada a partir da data em que for exigível a contribuição ora instituída. (grifo nosso).

Vê-se, portanto, que sob a ótica da Lei 8.212/91 a contribuição para a Seguridade Social calculada sobre o faturamento é o Finsocial, posteriormente substituído pela Cofins e a contribuição calculada sobre o lucro é a CSLL. Não há menção ao PIS.

É certo que o CTN concedeu à lei ordinária a possibilidade de estabelecer prazo decadencial diferente daquele originariamente previsto no § 4º do art. 150 daquele diploma legal. No entanto, não se pode perder de vista que se trata de uma excepcionalidade.

Sob essa ótica, constatando-se que a Lei nº 8.212/91 em nenhum de seus dispositivos trata do PIS, considerar-se que o prazo decadencial previsto no art. 45 daquela norma aplicar-se-ia a essa contribuição seria um abuso interpretativo à concessão feita pelo CTN.

O tema do prazo decadencial tem grande importância na relação fisco-contribuinte, inclusive pelo impacto no princípio da segurança jurídica. Sendo assim, o tratamento da matéria é prerrogativa da norma positivada. Não havendo disposição expressa no texto legal, não se pode definir o prazo decadencial com base em interpretação do alcance da lei.

Entendo, destarte, que ao prazo decadencial do PIS deve ser aplicada a regra geral quinquenal estabelecida no § 4º do art. 150 do CTN, nos moldes do IRPJ Assim, foram atingidos pela decadência os fatos geradores até 30/11/1998, inclusive (anteriores a 03/12/1998).

Mesmo no entendimento de que o PIS estaria submetido ao prazo decadencial estabelecido na Lei nº 8.212/91, a Súmula Vinculante nº 8 do STF encerrou definitivamente a questão, nos seguintes termos:



Súmula vinculante nº 8 - São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Restaria a exigência concernente ao fato gerador ocorrido em 31/12/1998.

A contribuição ao PIS de responsabilidade das fundações tem peculiaridades que implicam num regime tributário bem específico. De fato, desde a Lei Complementar nº 7/70, para essas entidades a contribuição ao PIS tem por base a folha de salários. Na verdade, em sua redação original o art. 3º dessa norma falava apenas em contribuição “na forma da lei”:

Art. 3º - O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:

(.....)

§ 4º - As entidades de fins não lucrativos, que tenham empregados assim definidos pela legislação trabalhista, contribuirão para o Fundo na forma da lei.

(.....)

Enquanto a contribuição esteve sob administração da CEF, a definição quanto à incidência sobre a folha de salários ocorreu mediante diversas Resoluções desse Órgão. Posteriormente, a previsão legal foi consolidada através da Medida Provisória nº 1.212/95, já sob a égide da Constituição Federal de 1988:

Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

(.....)

II - pelas entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista, inclusive as fundações, com base na folha de salários;

(.....) (grifo acrescido)

Essa redação foi ratificada na Lei nº 9.715/98. Até então não se vislumbra nenhuma vinculação do pagamento da contribuição com base na folha de salários ao cumprimento de qualquer requisito.

Mais além, a MP 1858/99 (atualmente MP nº 2.158-35) estabeleceu que o dispositivo acima estaria revogado a partir de 28/09/1999 e determinou a incidência do PIS sobre a folha de salários nos seguintes moldes:

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:

(....)

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

(....)



Em relação às fundações, a legislação não previu nenhum requisito para que essas entidades pagassem o PIS apenas sobre a folha de salários. O art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 e o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 são direcionados às entidades beneficentes de assistência social. O art. 15 da Lei nº 9.532/97 estabelece exigências para o gozo da isenção a serem cumpridas pelas instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e associações.

Entendeu o legislador que o estatuto da fundação, ao regradar a forma como ela é conduzida dentro das premissas legais que devem nortear tal entidade, seria instrumento suficiente para adequá-la e, dessa forma, permitir que fosse excluída da tributação do PIS-faturamento.

Por esse motivo, entendo que não caberia a autuação do PIS nos moldes efetuados, motivo pelo qual voto por cancelar a exigência dessa contribuição.


LEONARDO DE ANDRADE COUTO