



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

Processo nº 10510.001810/2005-08
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3801-001.131 – 1ª Turma Especial
Sessão de 22 de março de 2012
Matéria COFINS - INSTITUIÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS
Recorrente COLÉGIO SALESIANO NOSSA SENHORA AUXILIADORA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/12/1999 a 31/12/2003

COFINS - DECADÊNCIA

A Súmula Vinculante no. 08 do STF declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei no. 8.212/91, assim o prazo decadencial para constituição das contribuições é de cinco anos, contando-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para os períodos em que não houve pagamentos nos termos do art. 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN).

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL QUE ATENDE ÀS EXIGÊNCIAS ESTABELECIDAS EM LEI. COFINS. IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 195, § 7º. DA CF/88.

Estando demonstrado que a Recorrente é entidade beneficente de assistência social, que preenche os requisitos do artigo 14 do CTN e também os requisitos do artigo 55 da lei 8212/91, as receitas relativas ao exercício de sua atividade, mesmo que de natureza contraprestacional, estão imunes à COFINS, nos moldes previstos no artigo 195 § 7º da Constituição Federal.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Flávio de Castro Pontes (Relator). Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel.

Processo nº 10510.001810/2005-08
Acórdão n.º **3801-001.131**

S3-TE01
Fl. 12

(assinado digitalmente)
Flávio de Castro Pontes – Presidente e Relator.

(assinado digitalmente)
Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel - Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes, Sidney Eduardo Stahl, José Luiz Bordignon, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Paulo Sérgio Celani e Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo.

Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

Contra a empresa acima identificada foi lavrado o Auto de Infração (fls. 03/07 e Demonstrativos de fls.08/19), para exigir a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins referente ao período compreendido entre janeiro/1999 e dezembro/2003, no valor de R\$457.986,64, acrescido da multa de ofício e dos juros de mora.

A infração relatada no auto de infração corresponde à falta de recolhimento ou pagamento da contribuição, apurada a partir do faturamento escriturado no Livro Razão, conforme demonstrativo das receitas anexo, tendo em vista que de acordo com o art.47 da IN SRF nº247, de 21 de novembro de 2002, somente são isentas da Cofins as receitas derivadas das atividades próprias da instituição, as quais, conforme §2º, são as decorrentes das contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

O enquadramento legal do lançamento para exigência da Cofins aponta infração aos arts.1º da Lei Complementar nº 70, de 1991; 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718, de 1998, com as alterações da Medida Provisória nº1.807, de 1999, e reedições, com as alterações da Medida Provisória nº1.858, de 1999 e reedições; arts. 2º, II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº4.524, de 2002, art.47, §2º, da IN SRF nº247, de 2002.

Cientificada da exigência em 23/08/2005, fl.03, a contribuinte apresentou impugnação ao lançamento em 09/09/2005, alegando em síntese que:

É instituição sem fins lucrativos, reconhecida por meio do Decreto nº70.998, de 17/08/1972, Lei Estadual nº1.021, de 30/11/1960, Lei Municipal nº1.047, de 07/05/1985, com direitos adquiridos em face das disposições constitucionais, doc.36/38;

Tem registro no Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS e no Ministério da Justiça, doc.39/40, condição reiterada em várias decisões judiciais, também na esfera administrativa, que reconhecem sua condição de instituição sem fins lucrativos, doc.41/43;

Distingue-se a decisão de nº1.438, de 24/07/2001, proferida por esta mesma Delegacia da Receita Federal de Julgamento, no processo 10510.002339/98-95, doc.44/50, ementa transcrita, não

tendo havido nenhuma situação que assim alterasse esta condição, razão pela qual é inócuo o auto de infração;

Requer que seja acolhida a presente liminar para se reconhecer o direito a isenção de pagamento da Cofins por esta instituição;

Quanto ao mérito, mesmo estando convicto do acolhimento da preliminar, afirma que o grupo existe em Aracaju desde 1913, comentando os serviços prestados e benefícios às comunidades de baixa renda, seus diretores não recebem remuneração, fazem voto de pobreza, sempre reconhecido por seus serviços através de decretos municipais, estaduais e federais, tendo em seu quadro inúmeros alunos que estudam gratuitamente. Além disso, é mantenedor do Oratório Festivo de N. S. Auxiliadora, anexo, no qual estudam 500 alunos da periferia sem qualquer custo;

Dos Estatutos da Congregação (doc.03/31) se vê que os Salesianos são portadores dos votos de pobreza, castidade e obediência, tudo pertencendo ao acervo da congregação, que não distribui bônus, dividendos ou pro labore a nenhum dos seus afiliados, desde a fundação;

Não há donos ou proprietários, é uma instituição autorizada pela Igreja Católica Apostólica Romana, sendo também mantenedora dos institutos de formação para o sacerdócio, paróquias, escolas profissionais, não há inventário ou partilha, os bens são indivisíveis, intransferíveis, impartilháveis;

Incompetente para gerir escola pública não pode o Governo Federal, via autarquias e órgãos a ele afetos, desarticular e desestabilizar o ensino particular realizado por via de concessão;

O direito do Salesiano está amparado na legislação pátria, art.195, §7º da Constituição Federal;

As exigências contidas no art.55 da Lei nº8.212, de 1991, são inteiramente atendidas pelo Colégio impugnante, como se comprova mediante os documentos apresentados, cópias anexas, e decisões judiciais;

Assim, por ser sem fins lucrativos, inserida no contexto das entidades beneficentes de assistência social e beneficiária de quaisquer isenções, requer o cancelamento do auto de infração.

A DRJ em Salvador (BA) julgou procedente o lançamento, nos termos da ementa abaixo transcrita:

**RECEITA. CARÁTER CONTRAPRESTACIONAL.
INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO. INCIDÊNCIA.**

A isenção prevista na Medida Provisória nº 1.858-9, de 1999, atinge tão somente as receitas relativas às atividades próprias, não incluindo as receitas de caráter contraprestacional auferidas pelas instituições de educação.

Discordando da decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário, fls. 248 a 282, instruído com os documentos de fls. 283 a 324, cujo teor é sintetizado a seguir.

Em extenso arrazoadado, inicialmente, discorre sobre a natureza da instituição, ressaltando que o Colégio Recorrente faz parte de uma Congregação fundada por São João Bosco e é uma associação civil e religiosa, de caráter confessional, educacional, beneficente e de assistência social, sem fins econômicos.

Sustenta que em nenhum momento a requerente descumpriu suas atividades essenciais, mantendo-se fiel ao seu Estatuto Social, sendo certo que a entidade faz jus à isenção (ou imunidade) referente à Cofins.

Argumenta que o Colégio Salesiano Nossa Senhora Auxiliadora, como entidade beneficente que é, faz jus a fruição da isenção (imunidade) tributária, inclusive, quanto às contribuições previdenciárias, dentre as quais a Cofins, nos termos do art. 197, § 7º da Carta Magna. Assim, os requisitos legais a serem cumpridos para a obtenção do aludido benefício fiscal não são sequer os da Lei ordinária 8.212/91 e sim da Lei 5.172/66, que instituiu o Código Tributário Nacional e que foi recepcionada pela CF/88 com status de lei complementar.

Aduz que o art. 10 da Lei 3.577/59 instituiu isenção em favor de entidades de fins filantrópicos. Neste sentido obteve provimento judicial para permanecer não recolhendo tais tributos acaso continuasse cumprindo os requisitos da Lei 3.577/59.

Defende a tese de que a expressão "lei" utilizada no artigo 195, § 7º refere-se à lei complementar, pois ali houve uma impropriedade terminológica, inclusive, justificável, vez que diria respeito à isenção, inclusive o Pretório Excelso deferiu a liminar e suspendeu os artigos introduzidos pela Lei 9.732/98, sem adentrar no mérito de verificar se o próprio artigo 55 da Lei 8.212/91 se consubstanciaria constitucional ou não.

Alega que cumpre os requisitos necessários para a fruição da isenção (imunidade) previdenciária, conforme o disposto nos artigos 9º e 14 do Código Tributário Nacional, inclusive obteve seu certificado de Entidade de Fins Filantrópicos em 1975 e foi reconhecida de utilidade pública federal em 1972.

Explica que por ser uma entidade beneficente todas as receitas, sejam elas originárias de quaisquer fontes são destinadas integralmente na consecução de suas finalidades institucionais dentro do Território Nacional, como exigência legal sobre a matéria.

Questiona a constitucionalidade e legalidade da Instrução Normativa 247 da SRF em razão de que ela delimitou o alcance da própria beneficência prestada pelas entidades, já que alterou significativamente o que previu a Constituição e, inclusive, a Lei 8.212/91.

Argui que ainda que entendamos como aplicáveis os requisitos insertos em lei ordinária, que segundo interpretação teleológica, não deveria ser, estes são os encartados na Lei 8.212/91, sem as alterações introduzidas por legislação suspensa através de liminar pelo STF, segundo o disposto no art. 17 da MP 2.158-35/2001.

Colaciona vasta doutrina e jurisprudência para sustentar os seus argumentos.

Processo nº 10510.001810/2005-08
Acórdão n.º **3801-001.131**

S3-TE01
Fl. 16

Por fim, requer o recebimento de seu recurso no sentido de julgar improcedente o lançamento.

É o relatório.

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheiro Flávio de Castro Pontes

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, portanto, dele toma-se conhecimento.

De início, ainda que não suscitada examina-se a questão da decadência por constituir matéria de ordem pública.

Como visto, o lançamento abrange os fatos geradores de 31/01/1999 a 31/12/2003 e a ciência do lançamento ocorreu em 23/08/2005. A Lei nº 8.212/91 estabelecia em seu art. 45 que o prazo do direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos era de 10 (dez) anos.

Ocorre, todavia, que o Egrégio Supremo Tribunal Federal (STF), após analisar a matéria em sede de controle difuso de constitucionalidade (precedentes recursos extraordinários nºs. 559.943-4, 559.882-9, 560.626-1 e 556.664-1), editou a seguinte súmula vinculante:

“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”.

A propósito dos efeitos da súmula vinculante, o artigo 103-A da Constituição Federal de 1988, incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Neste sentido, é o disposto no art. 2º da Lei 11.417/2006:

“Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.”

Destarte, após a publicação desta súmula no DOU em 20/06/2008 com eficácia imediata para a Fazenda Pública, é inconteste que o prazo decadencial é o estabelecido no Código Tributário Nacional.

A contribuição Cofins é sujeita à sistemática do lançamento por homologação. Assim sendo, se houver pagamento antecipado da contribuição em tela, aplica-se a regra decadencial do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional:

*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.(grifou-se)*

Por outro lado, não havendo pagamento, a regra a ser aplicada é a geral do art. 173, I:

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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Este também é o magistério de Leandro Paulsen:

No caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, podem ocorrer duas hipóteses quanto à contagem do prazo decadencial do Fisco para a constituição de crédito tributário: 1) quando o contribuinte efetua o pagamento no vencimento, o prazo para o lançamento de ofício de eventual diferença a maior, ainda devida, é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, forte no art. 150, § 4º do CTN; 2) quando o contribuinte não efetua o pagamento no vencimento, o prazo para o lançamento de ofício é de cinco anos contado do primeiro dia do exercício seguinte ao de ocorrência do fato gerador, o que decorre da aplicação, ao caso, do art. 173, I, do CTN.

Importante é considerar que, conforme o caso, será aplicável um ou outro caso prazo; jamais os dois sucessivamente, pois são excludente um do outro. Ou é o caso de aplicação da regra especial ou da regra geral, jamais aplicando-se as duas no mesmo caso. (Leandro Paulsen, Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12 ed. - Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2010, p. 1.190 e 1.191).

Nessa esteira é o Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008:

(...) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

O Superior Tribunal de Justiça também consolidou esse entendimento, inclusive em sede de recurso repetitivo de controvérsia:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. INCIDÊNCIA DO ART. 173, INC. I, DO CTN. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 45 DA LEI N. 8.212/91. SÚMULA VINCULANTE N. 8 DO STF.

1. O Supremo Tribunal Federal, na Sessão Plenária de 12.6.2008, editou a Súmula Vinculante n. 8, publicada no DO de 20.6.2008, com este teor: "são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5.º do Decreto-Lei n. 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

2. Nos casos em que não tiver havido o pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação é de se aplicar o art.173, inc. I, do Código Tributário Nacional (CTN). Isso porque a disciplina do art. 150, § 4º, do CTN estabelece a necessidade de antecipação do pagamento para fins de contagem do prazo decadencial.

No REsp 973733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/9/2009, submetido ao Colegiado pelo regime da Lei nº 11.672/08 (Lei dos Recursos Repetitivos), que introduziu o art. 543-C do CPC, reafirmou-se tal posicionamento (grifou-se).

(REsp 1090021, DJe 05/05/2010)

Registre-se, por oportuno, que no caso vertente, do exame do lançamento verifica-se que não existiu pagamento antecipado, logo aplica-se a regra estabelecida no art. 173, I, do CTN.

O lançamento de ofício lançamento abrange os fatos geradores de 31/01/1999 a 31/12/2003 e a ciência do lançamento ocorreu em 23/08/2005. Destarte, aplicando-se como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, constatamos que encontra-se atingido pelo instituto da decadência os fatos geradores até 30/11/1999.

No mérito, a recorrente sustenta essencialmente que não está sujeita ao recolhimento da Cofins em face de ofensa ao dispositivo constitucional estabelecido no art. 195, § 7º, da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

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

Da inteligência deste dispositivo, é importante consignar que trata-se de imunidade constitucional, como bem asseverado pela recorrente, porém esta imunidade é condicionada as exigências estabelecidas em lei.

Desta forma, em relação aos fatos geradores a partir de 01/02/1999 a imunidade da Cofins foi disciplinada nos arts. 13 e 14 da MP 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:

(...)

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;

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.

Assim, o cerne do litígio consiste em definir o alcance do conceito de receitas relativas às atividades próprias. A fim de regulamentar estas disposições, a então Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 247/2002 que em seu art. 47, § 2º, estabeleceu a concepção de receitas relativas às atividades próprias:

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

(...)

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

§ 1º Para efeito de fruição dos benefícios fiscais previstos neste artigo, as entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

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

Em que pese não vincular a autoridade julgadora, a interpretação dada pela RFB apresenta-se compatível e coerente com a legislação. Essa norma complementar não atentou contra a legalidade, além de não ter extrapolado os limites traçados na respectiva lei.

Deste modo, as receitas que implicassem em um caráter contraprestacional direto, tais como mensalidades e receitas da cantina, estariam sujeitas a incidência da Cofins.

Em linhas gerais para o gozo da isenção é necessário que as receitas sejam relativas às atividades próprias da entidade. De sorte que se as receitas decorrem de atividades que exijam uma prestação de serviço, elas devem ser tributadas pela Cofins. Verifica-se que a Fiscalização não tributou as receitas decorrentes das atividades próprias da entidade.

Em regra, as receitas próprias das entidades cuja finalidade social é a difusão do ensino, são doações, contribuições, anuidades ou mensalidades pagas para a manutenção da instituição, mas que não tenham cunho contraprestacional. Havendo a feição de remuneração pelo serviço prestado, isto é, caracterizada a atividade de natureza empresarial praticada de forma concorrencial, ainda que sem o objetivo de lucro, em que os diversos prestadores atuam de forma independentes com vistas a alcançar os consumidores, é de se incidir a contribuição.

Neste sentido, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça:

**AGRAVANTE: FUNDAÇÃO ESCOLA SUPERIOR DO
MINISTÉRIO PÚBLICO - FESMP**

AGRAVADO: FAZENDA NACIONAL

TRIBUTÁRIO – FUNDAÇÃO DE DIREITO PRIVADO – ATIVIDADES REMUNERADAS – CONTRAPRESTAÇÃO – FATOS GERADORES NÃO ISENTOS – INCIDÊNCIA DA COFINS – REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO INEXISTENTE – NORMA DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA – INTERPRETAÇÃO DADA NA JURISPRUDÊNCIA DO STJ.

1. A controvérsia essencial dos autos restringe-se aos seguintes aspectos: a) suposta existência de reexame do conjunto fático probatório na decisão agravada; b) alegado equívoco na interpretação da norma de isenção da COFINS.

2. Do exame da decisão agravada, constata-se, ao contrário do alegado pela agravante, **que o caráter contraprestacional de serviços profissionais de ensino e de treinamento implica incidência da COFINS e prescinde de reexame fático-probatório contido nos autos.**

3. A legislação de regência foi aplicada na forma da jurisprudência dominante do STJ. Denota-se que, ao contrário do decidido pelo Tribunal de origem, o STJ entende que segundo a exegese do art. 111, inciso II, do CTN, a legislação tributária que outorga a isenção deve ser interpretada literalmente. Portanto, **inexiste suposta isenção no caso, uma vez que a agravante aufere receita oriunda da remuneração pela prestação de serviços.**

(AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 476.246 - RS (2002/0148468-1, Acórdão publicado em 12/11/2007) (grifou-se)

Em suma, as receitas, mensalidades e venda de produtos na cantina, que possuem caráter contraprestacional não estão isentas da Cofins.

Em relação à alegação de que o art. 10 da Lei 3.577/59 instituiu isenção em favor de entidades de fins filantrópicos e que a interessada obteve provimento judicial para permanecer não recolhendo tais tributos acaso continuasse cumprindo os requisitos da Lei 3.577/59, é inequívoco que essa tese deve ser rechaçada porque, como visto, legislação superveniente de natureza constitucional e infraconstitucional disciplinou a imunidade/isenção das contribuições sociais. Ademais, nesta época a contribuição Cofins não havia sido sequer instituída, assim não há que se falar em violação da coisa julgada.

Além do mais a autoridade julgadora não pode afastar a aplicação de normas jurídicas, pois o controle das constitucionalidades das leis é prerrogativa do Poder Judiciário, seja pelo controle abstrato ou difuso, de tal maneira que a autoridade julgadora não pode se manifestar sobre a constitucionalidade ou legalidade da aludida Medida Provisória.

Por outro lado, em que pese que a matéria alargamento da base de cálculo não tenha sido suscitada de forma específica na impugnação, ela será apreciada por este colegiado em face do princípio da legalidade que norteia a administração pública.

Tenha-se presente que a Lei nº 9.718/98, conversão da Medida Provisória nº 1.724/98, estendeu o conceito de faturamento, base de cálculo das contribuições PIS e Cofins, definindo-o no §1º do art. 3º como "receita bruta" da pessoa jurídica, e esta seria "a totalidade

das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas”.

Ocorre, todavia, que o Pleno do Egrégio Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento dos Recursos Extraordinários n.ºs 357.950/RS, 358.273/RS, 390840/MG, Relator Ministro Marco Aurélio, e n.º 346.084-6/PR, do Ministro Ilmar Galvão, pacificou o entendimento da inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à Cofins, promovida pelo § 1º, do artigo 3º, da Lei n.º 9.718/98.

Os aludidos acórdãos foram assim ementados:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

Em outra oportunidade, a Excelsa Corte (STF), por unanimidade, ao apreciar o recurso extraordinário nº 585235, DJ nº 227 do dia 28/11/2008, reconheceu a existência de repercussão geral e reafirmou a jurisprudência no sentido da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, conforme decisão transcrita abaixo:

RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.9.2006; REs nos 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006) Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

Outrossim, o Decreto nº 70.235/72, que rege o processo fiscal, estabelece:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”*

(...)

*§6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo.**

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;**

(...)” **Nova redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009*

Destarte, são inúteis e desnecessárias eventuais discussões de outras teses sobre o conceito de faturamento. As autoridades administrativas têm que se submeter ao entendimento do Supremo Tribunal Federal e, de fato, atribuir eficácia em relação ao mérito.

Neste sentido, alterou-se o Regimento Interno do Conselho Administrativo Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria nº 256/2009 do Ministro da Fazenda, com alterações das Portarias 446/2009 e 586/2010. O artigo 62-A dispõe que os Conselheiros têm que reproduzir as decisões do STF proferidas na sistemática da repercussão geral, *in verbis*:

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

(...)

{} alterações introduzida pela Port. MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010–DOU de 22.12.2010 (grifou-se)*

Além do mais, em consonância com o entendimento da Excelsa Corte, a Lei nº 11.941/09 revogou expressamente o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98.

Da análise dos demonstrativos de receitas, verifica-se que as receitas financeiras integraram a base de cálculo da contribuição Cofins.

Com efeito, nesta matéria é incontroverso o direito da recorrente, visto que o alargamento da base de cálculo da contribuição com fundamento no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 foi declarado inconstitucional pelo Excelso STF.

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário até o período de apuração 30/11/1999 e excluir do lançamento as receitas financeiras.

(assinado digitalmente)

Flávio de Castro Pontes - Relator

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

Autenticado digitalmente em 28/05/2013 por MARIA INES CALDEIRA PEREIRA DA SILVA MURGEL, Assinado dig

italmente em 28/05/2013 por MARIA INES CALDEIRA PEREIRA DA SILVA MURGEL, Assinado digitalmente em 07

/06/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES

Impresso em 10/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencedor

Conselheira MARIA INÊS CALDEIRA PEREIRA DA SILVA MURGEL

Com a devida vênia, no que tange ao mérito, ousou discordar do douto Conselheiro Relator.

Dispõe o art. 195, § 7º, da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

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

Verifica-se, pois, tratar-se de imunidade constitucional, voltada a entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Ora, a Recorrente, conforme exaustivamente demonstrado pela documentação acostada aos autos do presente processo, é entidade de assistência social, **como tal sempre reconhecida pelo Ministério da Previdência Social**, e que preenche os requisitos do artigo 14 do CTN.

Está, pois, enquadrada como instituição de assistência social, nos termos do artigo 195 § 7º da Constituição Federal.

A par do meu entendimento de que o artigo 55 cria condições não constantes do artigo 14 do CTN, porquanto as isenções contributivas são imunidades e, para gozo das imunidades, bastaria o cumprimento das disposições do art. 14 do CTN; é de se destacar também que a Recorrente demonstrou preencher os requisitos dispostos no artigo 55 da Lei no. 8.212/1991. Detém certificado de Entidade de Fins Filantrópicos desde 1975 e obteve reconhecimento de utilidade pública federal em 1972.

Preenche, pois, todos os requisitos constitucionais do artigo 14 do CTN e também os requisitos do artigo 55 da lei 8212/91. Estes os dispositivos que vieram regulamentar a imunidade prevista no citado artigo 195 § 7º da Constituição Federal, e não os artigos 13 e 14 da MP 2.158-35/2001, com todo o respeito ao entendimento contrário do Relator.

E nem mesmo poderia ser. Isso porque o artigo 13 da MP 2.158-35/2001 elenca o rol de entidades sujeitas à cobrança da contribuição para o PIS/PASEP com base na folha de salários. Daí se conclui que tal mandamento não poderia alcançar a Recorrente ou

qualquer outra entidade imune, em face de sua intributabilidade absoluta por contribuições, haja vista que está alcançada pela regra da imunidade.

É bem verdade que, na lista das entidades mencionadas no artigo 13, constam as 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**. Porém, tais entidades a que o mencionado art. 12 se refere são as imunes a impostos, alcançadas pelo artigo 150, VI, alínea c, da Constituição Federal. As entidades de assistência social imunes a impostos nem sempre estão alcançadas pela imunidade contributiva, prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal. Isso porque, para ser reconhecida como imune à incidência de contribuições para o financiamento da Seguridade Social, deve a entidade ser não apenas de natureza assistencial sem fins lucrativos, mas também ser beneficente.

Nessa lista também constam as **instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei no 9.532, de 1997**. E, ao realizar uma interpretação deste dispositivo legal conforme à Constituição, tem-se que tais entidades não são confundidas com as entidades beneficentes de assistência social, porquanto, caso fossem, jamais poderiam estar sujeitas à Contribuição ao PIS sobre folha de salários.

Por conseguinte, as entidades a que se referem o art. 13 da MP 2.158-35/2001 não alcançam as entidades beneficentes de assistência social, como a Recorrente, não se subsumindo esta à regra matriz de incidência lá prevista.

Por óbvio, e conseqüentemente, também o artigo 14 da MP 2.158-35/2001 não alcança a Recorrente. Isso porque este prevê a isenção da COFINS quanto às receitas relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o artigo 13, supra analisado.

Ora, como as entidades a que se refere o artigo 13 da MP 2.158-35/2001 não são as entidades imunes previstas no artigo 195, § 7º da Constituição Federal, o artigo 14, igualmente, não é aplicável à Recorrente, que observa, sim, os requisitos impostos pelo artigo 55 da Lei no. 8.212/2001.

Porém, mesmo que se admitisse a subsunção da Recorrente à norma contida no artigo 14, que prescreve a isenção da COFINS quanto às receitas relativas às atividades próprias, melhor sorte não teria a pretensão fiscal.

Isso porque todas as receitas aferidas pela Recorrente são, pelo que se depreende da análise dos autos, relativas às suas atividades próprias.

Porém, ao conceituar o que seriam as receitas relativas às atividades próprias da Recorrente, lançou mão o agente fiscal do disposto na Instrução Normativa nº 247/2002 que em seu art. 47, § 2º, estabeleceu a concepção de receitas relativas às atividades próprias:

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

(...)

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

§ 1º Para efeito de fruição dos benefícios fiscais previstos neste artigo, as entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

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

Admitir a restrição da imunidade àquelas receitas sem caráter contraprestacional direto, conforme determina a norma acima transcrita, é admitir que a autoridade fiscal determine o nível da imunidade, as condições, os benefícios. Não faz o menor sentido, visto que, se assim tivesse o constituinte disposto, à nitidez, não seria a autoridade fazendária que se submeteria ao legislador Constituinte, mas este que se submeteria à autoridade fazendária.

O que se verifica, na norma supra transcrita, é a exigência da total gratuidade na prestação da assistência social, exigência esta, repise-se, jamais feita pelo legislador constitucional, tampouco pela própria lei.

De se destacar que o próprio Supremo Tribunal Federal já proferiu decisão no sentido de que a remuneração de entidades de saúde por serviços prestados (ADIN nº 2028-DF) **não desnatura a assistência social**, visto que tais entidades não são “filantrópicas”, mas “benéficas” e que a “filantropia” é espécie do gênero “beneficência”.

Leia-se trecho do voto do eminente Ministro Moreira Alves:

“Com efeito, a Constituição, ao conceder imunidade às entidades benéficas de assistência social, o fez para que fossem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios auxiliados nesse terreno de assistência aos carentes por entidades que também dispusessem de recursos para tal atendimento gratuito, estabelecendo que a lei determinaria as exigências necessárias para que se estabelecessem os requisitos necessários para que as entidades pudessem ser consideradas benéficas de assistência social. É evidente que tais entidades, para serem benéficas, teriam de ser filantrópicas (por isso, o inciso II do artigo 55 da Lei 8.212/91, que continua em vigor, exige que a entidade “seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos”), mas não exclusivamente filantrópicas, até porque as que o são não o são para o gozo de benefícios fiscais, e esse benefício concedido pelo § 7º do artigo 195 não o foi para estimular a criação de entidades exclusivamente filantrópicas, mas, sim, das que, também sendo filantrópicas sem o serem integralmente, atendessem às exigências legais para que se impedisse que qualquer entidade, desde que praticasse atos de assistência filantrópica a carentes, gozasse da imunidade, que é

total, de contribuição para a seguridade social, ainda que não fosse reconhecida como de utilidade pública, seus dirigentes tivessem remuneração ou vantagens, ou se destinassem elas a fins lucrativos. Aliás, são essas entidades -que, por não serem exclusivamente filantrópicas, têm melhores condições de atendimento aos carentes a quem o prestam- que devem ter sua criação estimulada para o auxílio ao Estado nesse setor, máxime em época em que, como a atual, são escassas as doações para a manutenção das que se dedicam exclusivamente à filantropia”¹.

Inferese, do julgado mencionado, que a imunidade das entidades de assistência social não depende da cobrança por serviços prestados, sendo suficiente que a entidade de assistência social não tenha fins lucrativos e seja voltada ao bem dos outros e não dos seus detentores.

Não se deve reduzir a imunidade à caridade e filantropia, o que não esteve no cálculo do constituinte, que dá à sociedade a possibilidade de cooperar com o governo na esfera da educação e da assistência com organismos fortes, auto-suficientes e progressistas, certo que sem *atividade econômica própria* não poderiam tais entes desenvolver as funções educacionais e assistenciais a que se propuseram.

Exigir que, para o gozo da imunidade, a Recorrente não possua receitas de caráter contraprestacional implicaria reduzir a assistência social a um conceito oitocentista segundo o qual esta deve ser compreendida numa acepção filantrópica, em que o homem fica à mercê da caridade e da esmola alheia, colaborando para que ele nunca atinja a verdadeira dignidade no contexto social.

A previsão do art. 47, § 2º, da Instrução Normativa nº 247/2002 não consta em lei. A bem da verdade, extrapola os ditames da lei. Sob pretexto de regulamentá-la, cria condição que a própria lei não vislumbrou, alargando seus limites e, o que é mais grave, limitando a imunidade.

Por conseguinte, entendo que todas as receitas inerentes à atividade da Recorrente, sejam elas decorrentes de doação, ou mesmo as de caráter contraprestacional direto, tais como mensalidades e receitas da cantina, não estão sujeitas à incidência da Cofins.

Assim, acompanhando o Relator no que tange ao prazo decadencial, também no que tange ao mérito, voto pelo total provimento do Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel – Relatora designada

¹ ADINs n. 2028-5 e 2036-6 (Medida Liminar).

Processo nº 10510.001810/2005-08
Acórdão n.º **3801-001.131**

S3-TE01
Fl. 29

CÓPIA