



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

Processo nº 10680.003389/2005-18
Recurso nº 000.001 Voluntário
Acórdão nº 3301-01.203 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de novembro de 2011
Matéria COFINS - AI
Recorrente ASSOCIAÇÃO PROPAGADORA ESDEVA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2001

INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL. RECEITAS DE ATIVIDADES PRÓPRIAS. ISENÇÃO

As receitas decorrentes de atividades próprias dos objetivos sociais das instituições de educação e assistência social para os quais foram criadas são isentas da Cofins.

VALORES NÃO-DECLARADOS/PAGOS. LANÇAMENTO.

Inexiste amparo legal para a exigência da Cofins apurada sobre o faturamento mensal das instituições de educação e assistência social.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, de votos, dar provimento ao recurso voluntário nos termos do voto do Relator. Esteve presente no julgamento a advogada Érica Garcia, OAB/MG 123.512.

(Assinado Digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente.

(Assinado Digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes - Relator.

Participaram do presente julgamento: os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Maurício Taveira e Silva, Fábio Luiz Nogueira, Maria Teresa Martínez López e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão proferida pela DRJ Belo Horizonte que julgou procedente o lançamento da contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) referente aos fatos geradores dos meses de competência de janeiro de 2000 a dezembro de 2001.

O lançamento decorreu da falta de declaração nas respectivas Declarações de Contribuições e Tributos Federais (DCTFs) e, conseqüentemente, falta de pagamento das parcelas mensais da contribuição devida naquele período de competência.

Cientificada do lançamento, inconformada a recorrente impugnou-o, alegando razões que foram assim resumidas por aquela DRJ:

“-A quaestio iuris a ser enfrentada no presente processo administrativo é a correta aplicação de uma norma isentiva introduzida pela própria MP 2.138-5 (e pelas MPs que a antecederam, dentre as quais a MP 1.858-6 de 29/06/1999).

-A impugnante cumpriu todos os requisitos procedimentais previstos no § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532/1997.

-Para aplicar corretamente a legislação tributária federal – e, desse modo, saber se houve ou não incidência da Cofins no caso vertente – cumpre tão somente verificar se ... o serviço de educação, quando prestado por entidade educacional e de assistência social, sem fins lucrativos e regularmente constituída, está ou não compreendido na moldura da norma isentiva do art. 14, X, da MP 2.158-35.

-Nesse sentido, indaga-se: ‘quais são as atividades próprias das entidades educacionais e de assistência social’? Respondida essa pergunta, resolvido está o problema jurídico.

-Jamais se poderia imaginar, para as entidades educacionais que suas atividades próprias compreendessem algo diverso da prestação do serviço de educação.

-Essa é, por imposição lógica, a única "atividade própria" possível para essas entidades.

-A Lei simplesmente não prevê a incidência da Cofins sobre as receitas decorrentes da prestação dos serviços de educação – que é a atividade própria de todas as entidades educacionais – pelas entidades a que se refere o art. 13 da MP 2.158-35, de modo que absolutamente defeso ao Fisco pretender cobrar tais exações.

-Cumpre frisar o entendimento adotado pelo Poder Judiciário a respeito da exigência da Cofins sobre as atividades educacionais da impugnante.

-A Sentença Judicial de fls. 66/73 (extraída dos Autos do Processo Judicial nº 1999.38.00.020474-8), faz expressa referência a um pedido formulado pela ora impugnante, de se abster do ‘dever jurídico’ de recolher a Cofins.

-De outra banda, também chama a atenção o fato de que, segundo o Juiz, a própria Autoridade Impetrada teria informado – lá no processo judicial – que a MP

1858 'eximiu a impetrante da obrigação de efetuar o pagamento da referida contribuição'.

-Verifica-se, s.m.j., uma situação paradoxal. De um lado, a autoridade impetrada no Mandado de Segurança nr. 1999.38.00.020474-8 afirma que a MP 1858 eximiu a impugnante de efetuar o pagamento da Cofins. De outro, alguns Fiscais lavram Auto de Infração contra a impugnante, impondo multa de 75% e juros SELIC.

-Data máxima vênia, há neste ponto pelo menos uma tremenda incoerência, a qual poderia ter sido evitada se se tivesse procedido a uma análise científica e imparcial das normas legais que instituem a isenção para a Cofins (arts. 14, X e 13, III, ambos da MP 2.138-35/2001).

-Não há qualquer relação jurídica entre a impugnante e a União Federal que obrigue a primeira a recolher Cofins relativamente aos exercícios financeiros de 2000 e 2001, devendo o AI ser anulado.

-Frise-se, por derradeiro, a insofismável inconstitucionalidade do art. 47, § 2º, da IN SRF 247/2002, eis que se trata de mero ato administrativo infralegal, de caráter regulamentar, que não poderia jamais modificar o conceito de 'atividades próprias' instituído pela lei.

-Em verdade, quando a lei diz: 'A Cofins não incide sobre as atividades próprias' das Entidades Educacionais sem fins lucrativos que preencham os requisitos estabelecidos no Direito, a isenção é concedida de forma ampla, sem o estabelecimento de qualquer ressalva.

-Assim, não pode a Administração, portanto, impor requisitos adicionais para o aproveitamento da isenção, manipulando os conceitos jurídicos empregados pelo legislador ordinário.

-Quando assim o faz – ou seja, quando estabelece que 'não se consideram receitas decorrentes de atividades próprias as mensalidades que possuam caráter contraprestacional direto' –, a Administração está usurpando as competências do legislador, isto é, modificando o desenho da hipótese de incidência da Cofins, em outras palavras: criando uma 'obrigação tributária' não originalmente prevista na lei.

-Trata-se, portanto, de norma manifestamente inconstitucional por violar o princípio da legalidade tributária (Constituição Federal, art. 150, I).

-Requer a anulação do Auto de Infração.

Em 23/10/2006, foi autorizada a juntada dos documentos adicionais de defesa de fls. 184/359, com os argumentos assim resumidos:

-A Fiscalização, ao utilizar-se de ato normativo (IN SRRF nº 247/02) para estabelecer campo de incidência da norma tributária, estaria ferindo de morte o princípio da legalidade, um dos principais pilares do Direito Tributário.

-Ainda que se admitisse que a IN SRF nº 247/02 fosse capaz de descrever a hipótese de incidência tributária no que tange ao aspecto de definição do conceito de atividade própria, estava tal instrução normativa, como assim está, impedida de alcançar fatos pretéritos, visto que sua vigência iniciou-se em 26 de novembro de 2002, data de publicação no Diário Oficial da União.

-A impugnante encontra-se albergada pelo Instituto da imunidade tributária, cumprindo com os requisitos necessários à manutenção do benéfico constitucional.

-Pelo simples fato de ser reconhecida pela Fiscalização como 'entidade de assistência social', já faz ela jus à isenção às contribuições sociais previstas no art. 55 da lei nº 8212/91, dentre elas a Cofins.

-O Juiz, nos autos do Processo Judicial nº 1999.38.00.0220474-8, reconhece direito da impugnante em se ver eximida da obrigação de recolhimento da Cofins, em face do advento da MP 1858-6 (atual MP 2.158-35).

-Incorre em vício de ilegalidade a Fiscalização ao buscar definir o alcance da lei como também por utilizar-se de ato normativo, de caráter administrativo, para estabelecer campo de incidência da norma tributária.

-A lei deve indicar, de modo rigoroso, a realidade a tributar, fazendo assim, uma precisa, taxativa e exaustiva tipificação dos fatos necessários e suficientes ao nascimento do tributo. Não lhe é dado apontar conceitos indeterminados, fórmulas abertas ou cláusulas gerais que permitam, de acordo como o subjetivismo do aplicador, a identificação de múltiplas situações tributáveis.

-Quando a hipótese de incidência é incompleta, ou seja, não descreve de modo exaustivo o tipo tributário, a exação não poderá ser exigida.

-Portanto, a Medida provisória nº 2.158-35-01 ao estatuir a isenção da Cofins às receitas oriundas das atividades próprias das instituições de educação e de assistência social, o fez sem a delimitação pretendida pelo Auditor Fiscal. Note-se que o referido diploma normativo em momento algum define a extensão das atividades compreendidas como próprias, como pretende equivocadamente a IN SRF 247/02. E não o fez porque atividades próprias são todas aquelas pertencentes ao sujeito, de modo particular e natural, e que estão diretamente relacionadas com os seus objetivos institucionais, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

-Sendo assim, os rendimentos auferidos por tais entidades, em razão da locação de imóveis, aplicações financeiras ou mesmo da prestação de serviços, uma vez consubstanciados recursos instituídos e vertidos à consecução dessas finalidades essenciais, constituem meios eficazes para o desempenho de suas atividades e, por conseguinte, jamais poderão ser excluídos do universo isencional.

-A subsunção, como fenômeno lógico, só se opera entre iguais. Esse é o pano de fundo que gostaríamos de delinear, para que se analise especificamente o conteúdo e alcance da norma contida no art. 12 da Lei nº 9.532/97, assim como no art. 14 do CTN.

-O princípio da irretroatividade da lei tributária é instrumento necessário para a manutenção da segurança nas relações jurídicas, o que permite a estabilidade dos direitos subjetivos.

-A lei que cria ou aumenta um tributo não pode alcançar fatos ocorridos em época anterior à sua entrada em vigor.

-Mesmo que se admita que a Instrução Normativa SRF nº 247/2002 seja o instrumento válido para descrever a hipótese de incidência tributária, quanto ao aspecto relativo à extensão do conceito de "atividades próprias", a mesma somente teve vigência a partir de sua publicação (DOU 26/11/2002). Logo, jamais poderia alcançar fatos pretéritos.

-Em assim sendo, não deve prevalecer a constituição do crédito tributário relativo à Cofins, atribuídas incidentemente sobre as receitas geradas pela

impugnante no período de janeiro de 2000 a dezembro de 2001, em face da irretroatividade da norma tributária (IN SRF 247/2002, e subsidiariamente em decorrência ao princípio da anterioridade especial ou anterioridade nonagesimal, o qual prevê que as contribuições sociais que financiarão a seguridade social somente poderão ser exigidas depois de decorridos noventa dias da data da publicação da norma que as houver instituído ou modificado (art. 195, § 6º da Constituição de 1988).

-A Associação Propagadora Esdeva é instituição de educação e assistência social sem fins lucrativos, declarada de Utilidade Pública Federal pelo Decreto nº 1.264, de 25 de junho de 1962, publicado no DOU em 31 de julho de 1962. Além disso, possui registro e certificado do Conselho Nacional de Assistência Social, declaração de Utilidade Pública Estadual, Utilidade Pública Municipal, certificados dos Conselhos Municipais de Assistência Social, fornecidos pelos diversos Municípios onde sua presença é referendada por suas filiais e outros títulos. Estes certificados e títulos que comprovam a situação da impugnante, relativo ao período abrangido pela fiscalização, encontram-se anexo ao presente.

-Esses certificados e títulos revelam, além do caráter beneficente, o reconhecimento do trabalho de educação e assistência social desenvolvido pela impugnante, marcado pelo signo da ausência de finalidade lucrativa e da benemerência social, em face da incapacidade do Estado de suprir a demanda existente.

-Esse trabalho de imenso valor coletivo não advém de uma estratégia operacional, própria do planejamento tributário, mas sim, de uma natureza vocacional exercida há mais de cem anos pela impugnante, confirmada em seu Estatuto Social, cujos atos constitutivos datam de 19 de março de 1895, com registros efetuados em 21 de março de 1903.

-Além da própria vocação institucional, a impugnante realiza atividade de assistência social sem fins lucrativos, de forma benemerente, por que assim regula e determina seus atos constitutivos, já que é essa, em essência e prática, a sua atividade operacional.

-A impugnante, por praticar a assistência social de forma vocacional (Estatuto Social) e efetiva (Relatório de Atividades), com ações corroboradas pelos órgãos públicos controladores da política de assistência social (certificados e certidões), cumpre um dos principais requisitos para que possa ser amparada pelo manto da imunidade tributária, tanto no que tange aos impostos quanto no que diz respeito às contribuições sociais.

-A entidade beneficente de assistência social assim como a impugnante desde que atendidos os requisitos do art. 14 do CTN, tem o inafastável direito de não ser tributado por meio de contribuições Sociais para a Seguridade Social.

-O artigo 14 do CTN dá plena eficácia e total aplicabilidade ao artigo 195, § 7º da Constituição Federal. Os atos administrativos não podem exigir cumprimento de outros requisitos que não os apontados no artigo 14 supramencionado para o pleno desfrute da imunidade em comento.

-A impugnante faz jus à imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal, pois, é entidade beneficente de assistência social (conforme reconhecido pelo Auditor Fiscal) e cumpriu os requisitos estatuídos no artigo 14 do Código Tributário Nacional, uma vez que não distribuiu qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas; aplicou integralmente, no país, os seus recursos na

manutenção dos seus objetivos institucionais; manteve ao registro de suas receita se despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão, não havendo quaisquer irregularidades apontadas pela fiscalização.

-É evidente que dentre os requisitos necessários à manutenção da imunidade figura a ausência de finalidade lucrativa. No entanto, se a instituição não deva ter lucro como fim, não lhe é vedado à realização de gestão em busca de resultados positivos denominado como superávit. O que lhe é reclamado é a aplicação desse superávit em suas finalidades, dado sua ausência de capacidade contributiva, em função do múnus publico assumido. Certo é que a realização de atividade remunerada voltada para a manutenção das finalidades estatutárias da entidade beneficente de assistência social não se confunde com a hipótese de incidência definida para o fato gerador da Cofins, apresentado pela Fiscalização.

-A posição doutrinária, inequívoca, é no sentido de que realizar atividades econômicas no intuito de geração de rendas para aplicação nos objetivos institucionais não retira da instituição a garantia da imunidade, sendo, isto sim, um pressuposto assegurador de que a organização será bem gerida e continuará a manter os seus propósitos enobrecedores, realizando políticas públicas em complemento do Estado, devido à sua inoperância e impossibilidade.

-Não há dúvidas de que em nosso ordenamento jurídico afiguram-se espécies normativas distintas: imunidade de impostos (art. 150, VI 'c', da CF) e imunidade de contribuições sociais (art. 195, § 7º, da CF). No primeiro dispositivo exige-se que a instituição de assistência social não detenha finalidade lucrativa; no segundo impõe-se que a entidade seja beneficente. Entidade beneficente não possui finalidade lucrativa, mas, além disso, é aquela que dedica suas atividades, ainda que parcialmente, ao atendimento gratuito dos necessitados.

-Para a imunidade de impostos, basta tratar-se de entidade sem fins lucrativos, mas, para ter jus à imunidade tributária das contribuições relativas à seguridade social, é preciso mais. É necessário que, além disso, a entidade colabore com o Estado no campo da assistência social, atendendo gratuitamente uma parcela de carentes ou de necessitados.

-Dai, a importância do contexto de ações de assistência social realizadas pela impugnante, devidamente comprovadas e atestadas pelos órgãos públicos, o que só robustece as alegações aqui apresentadas quanto ao direito e gozo da mesma ao universo da imunidade tributária para impostos e contribuições sociais.

-A própria Medida Provisória nº 2.158-35/01, utilizada pela fiscalização para dar fundamento à autuação fiscal, corrobora o aqui exposto ao dispor:

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

-Portanto, na qualidade de entidade beneficente de assistência social, está a impugnante, também, albergada pela isenção da Cofins concedida pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91."

Analisada a impugnação, aquela DRJ julgou o lançamento procedente, conforme Acórdão nº 02-18.387, datado de 14/07/2008, às fls. 350/372, sob a seguinte ementa:

"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.

A atividade administrativa, sendo plenamente vinculada, não comporta apreciação discricionária no tocante aos atos que integram a legislação tributária.”

Cientificada desta decisão, a recorrente interpôs o recurso voluntário às fls. 380/463, requerendo a sua reforma a fim de que se julgue improcedente o lançamento sob os argumentos de que: i) suas receitas por decorrerem de atividade própria são isentas da Cofins nos termos da MP nº 2.158-35, de 2001, arts. 13 e 14, X, c/c o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, por ser entidade beneficente e também por que goza de imunidade tributária nos termos da Constituição Federal (CF) de 1988, arts. 150, VI, “c”, e 195, § 7º, c/c o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, e art. 14 do CTN. Suscitou, ainda, a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, 27/11/1998, declarada pelo STF (ampliação da base de cálculo da Cofins), bem a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir a parte do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a março de 2000, nos termos do CTN, art. 150, § 4º.

Para fundamentar seu recurso expendeu extenso arrazoado sobre: i) das receitas derivadas das atividades próprias; ii) da IN SRF nº 24/02 como fundamento do lançamento realizado; iii) da não apreciação, por parte da D. Autoridade Julgadora, dos direitos assegurados à Recorrente: imunidade tributária/isenção – art. 55 da Lei nº 8.212/91; iv) das ponderações apresentadas pela D. Autoridade Julgadora acerca do universo da assistência social; v) da Súmula Vinculante nº 8 editada pelo Supremo Tribunal Federal; e, vi) da atividade administrativa plenamente vinculada, concluindo, ao final, que o lançamento deve ser cancelado por ser entidade beneficente de assistência social e, portanto, suas receitas são isentas/imunes à Cofins.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Adão Vitorino de Morais

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele conheço.

A recorrente suscitou a decadência quinquenal do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário correspondente aos meses de competência de janeiro a março de 2001; a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo da contribuição lançada e exigida; a isenção e/ ou imunidade de suas receitas à Cofins.

As questões suscitadas em relação à decadência, à inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo da Cofins e a imunidade ficaram prejudicadas em face do julgamento favorável à recorrente, quanto à isenção de suas receitas ao pagamento dessa contribuição, a seguir.

I – isenção

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

Autenticado digitalmente em 25/11/2011 por JOSE ADAO VITORINO DE MORAIS, Assinado digitalmente em 25

/11/2011 por JOSE ADAO VITORINO DE MORAIS, Assinado digitalmente em 20/01/2012 por RODRIGO DA COSTA

POSSAS

Impresso em 31/01/2012 por LEVI ANTONIO DA SILVA - VERSO EM BRANCO

A recorrente defende a isenção de suas receitas operacionais ao pagamento da Cofins, nos termos da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 24/08/2001, art. 14, inciso X, c/c a Lei nº 9.532, de 10/12/1997, art. 12.

Realmente a MP nº 2.158-35, de 24/08/2001, prevê a isenção da Cofins para as instituições de educação e de assistência social sobre suas receitas operacionais, assim dispondo:

“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.

(...).”

Por sua vez, o artigo 13, estabelece:

“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;

(...).”

Já o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, estabelece:

“Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. (Vide artigos 1º e 2º da Mpv 2.189-49, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

(...).”

Conforme demonstrado nos autos e prova seu Estatuto, cópia às fls. 470/479, a recorrente é uma instituição de educação e de assistência social, sem fins econômicos, de duração indeterminada que tem por finalidade: *“promover o aperfeiçoamento humano-social de seus associados, o ensino em seus diversos graus e a assistência social a pessoas carentes, independentemente de credo político ou religioso, etnia ou nacionalidade, a evangelização e a assistência moral e espiritual”*.

Os dispositivos legais citados e transcritos acima provam a isenção das receitas decorrentes de atividades próprias da recorrente ao pagamento da Cofins.

Portanto, demonstrado que a recorrente é uma instituição de educação e de assistência social, sem fins econômicos, suas receitas estão isentas da Cofins nos termos do inciso X do art. 14, c/c o inciso III do art. 13, ambos da MP nº 2.158-35, de 24/08/2001, a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, todos citados e transcritos anteriormente.

Processo nº 10680.003389/2005-18
Acórdão n.º **3301-01.203**

S3-C3T1
Fl. 508

Como o lançamento decorreu da falta de declaração e pagamento da Cofins sobre as receitas de atividades próprias auferidas pela recorrente, em cumprimento aos seus objetivos sociais, este deverá ser cancelado.

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, dou provimento ao presente recurso voluntário.

(Assinado Digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes - Relator