MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 12 / 03 / 2004
VISTO

Processo nº : 10680.007077/00-16
Recurso nº : 119.179
Acórdão nº : 203-08.723

Recorrente : SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM COMERCIAL - SENAC
Recorrida : DRJ em Belo Horizonte - MG

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – COMPETÊNCIA PARA JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA - NULIDADE – A competência para julgar, em primeira instância, processos administrativos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal é privativa dos ocupantes do cargo de Delegado da Receita Federal de Julgamento. A decisão proferida por pessoa outra que não o titular da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, ainda que por delegação de competência, padece de vício insanável e irradia a mácula para todos os atos dela decorrentes. **Processo ao qual se anula, a partir da decisão de primeira instância, inclusive.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM COMERCIAL - SENAC.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em anular o processo, a partir da decisão de primeira instância, inclusive.**

Sala das Sessões, em 26 de fevereiro de 2003

Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente

Luciana Pato Peçanha Martins
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Antônio Augusto Borges Torres, Valmar Fonseca de Menezes, Mauro Wasilewski, Maria Teresa Martínez López e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.
Ausente, justificadamente, o Conselheiro Renato Scalco Isquierdo.
cl/cf

Processo nº : 10680.007077/00-16
Recurso nº : 119.179
Acórdão nº : 203-08.723

Recorrente : SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM COMERCIAL - SENAC

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório elaborado pela Delegacia de Julgamento:

"Auto de Infração de fls. 06 a 10 exige da empresa retromencionada a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, na importância de R$ 1.498.953,44, cumulada com multa de ofício e juros de mora.

O lançamento assenta-se na falta de recolhimento da contribuição, segundo informou a autuante na descrição dos fatos de fls. 07.

No Termo de Verificação Fiscal - TVF, de fls. 26 a 30, relatou a autuante que intimou a empresa a justificar o não ter ela declarado em DCTF os valores devidos da contribuição. Respondendo, o contribuinte disse ser uma entidade imune, citando a Constituição Federal de 1988, art. 150, inciso VI, alínea 'c', e a Lei nº. 9.532, de 10 de dezembro de 1997, arts. 12 a 15. Para tanto, apresentou ele o Atestado de Registro no Conselho Nacional de Assistência Social. Asseverou, pois, que é uma entidade de ***Serviço Social autônomo****. E, por isso, não se enquadra na IN/SRF nº 113, de 21 de setembro de 1998.*

Observou a autuante que o SENAC, criado pelo Decreto-lei nº. 8.621, de 10 de janeiro de 1946, com o objetivo central de realizar a aprendizagem comercial das empresas sob sua jurisdição, tem suas despesas custeadas por contribuições mensais devidas pelos estabelecimentos comerciais vinculados às federações e sindicatos, na forma do quadro contido no art. 577 da CLT. Tais contribuições não sofrem a incidência da COFINS. Todavia, quando esta entidade auferir receita decorrente de serviços prestados e ou venda de mercadorias (mesmo que exclusivamente para seus associados) incidirá a contribuição, na forma prescrita pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.

Nesse passo, diz o Fisco que são tributadas as receitas decorrentes dos serviços educacionais prestados pelo SENAC. Tais serviços são oferecidos ao público em geral. Ocorre que, mesmo que a entidade fosse imune e ou isenta, essa situação fiscal não encontra aplicação quanto à COFINS, no que concerne às receitas advindas desses serviços. Esta é, pois, a determinação contida na Lei nº. 9.532, de 1997, e na IN/SRF nº. 113, de 1998.

Diante disso, a autuante formalizou o presente auto de infração, lançando de ofício os valores da contribuição apurados sobre as

receitas dos serviços educacionais. A matéria tributável, cujos demonstrativos constam das fls. 28 e 29, compõe-se das bases de cálculo levantadas, de conformidade com a planilha e o balancete apresentados ao Fisco pelo contribuinte.

Tendo sido dele notificado em 19/06/2000, o sujeito passivo contestou o lançamento em 18/07/2000, mediante o instrumento de fls. 173 a 185. Adiante compendiam-se suas razões.

O contribuinte discorda do lançamento. Justificando sua posição, tece ele, inicialmente, considerações de natureza constitucional. Parte da premissa de que as contribuições sociais têm natureza tributária. Assevera que a imunidade é uma verdadeira muralha aos anseios pelo aumento de arrecadação por parte do Fisco. Nesse sentido, a Constituição da República de 1988, art. 150, inciso VI, afastou a incidência de quaisquer impostos sobre determinadas atividades - com o objetivo de viabilizá-las - que colaboram com as finalidades superiores do Estado (como ocorre no caso específico do SENAC como instituição de educação).

A seguir, cita o § 7º., do art. 195, da Constituição. Alega que tal preceito constitucional cuidou, não de uma isenção, mas de autêntica imunidade aplicável às instituições de assistência social quanto às contribuições sociais (dentre elas a COFINS). É que o conceito de instituição de assistência social (Constituição, art. 150, VI, 'c') não difere do termo entidades beneficentes de assistência social (Constituição, art. 195, § 7º.). Explicando, busca o conceito jurídico do vocábulo 'Instituição', citando vários excertos doutrinários.

Em suma, diz que, considerando as finalidades a que se destina, o título 'Instituição de Assistência Social, Filantrópica ou de Educação' representa toda organização de pessoas, cujos objetivos sociais não podem ser alterados pela vontade dos participantes, criada com a finalidade de, ao lado do Estado, prestar assistência aos necessitados. Ou seja, pode a palavra "Instituição" nestes casos ser substituída pela expressão 'ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL', como fez o constituinte no § 7º, do art. 195, da Constituição da República de 1988.

Argumenta: o que caracteriza uma Instituição são as suas finalidades. Essas devem atender ao interesse coletivo, suprir ou complementar atividades estatais semelhantes e reverter seus resultados à consecução dos seus fins. E no caso, aduz ela, o SENAC atende a todos estes requisitos.

Agora, o impugnante tece o que denominou de considerações complementares. Começando, reforça sua alegação de que atende, plenamente, aos requisitos legais, a que fazem menção tanto o art. 150, VI, 'c',

como o § 7º, do art. 195, todos da Constituição. Tais requisitos legais encontram-se previstos no CTN, art. 14, e não na Lei nº 9.532, de 1997, como quer o Fisco. Nesse sentido, transcreve um pequeno trecho de uma sentença prolatada nos autos do proc. judicial nº. 1998.38.00.008209-5 (mandado de segurança ajuizado pelo SENAC/ARMG contra ato do SRF/MG relativo à Lei nº. 9.532, de 1997).

Insiste que os requisitos legais mencionados tanto na Constituição para o alcance da imunidade como os mencionados na Lei Complementar nº. 70, de 1991 (art. 6º., inciso III), para a isenção específica da COFINS só podem ser estabelecidos por lei complementar (especificamente o art. 14 do CTN). Daí que as disposições contidas em lei ordinária e em instrução normativa não podem criar novas exigências, fazendo com que uma organização não inserida no campo de abrangência do Poder Tributante, seja alcançada por uma hipótese de incidência.

Assevera que o Parecer Normativo CST nº. 05, de 1992, citado no TVF, não se lhe aplica. Fala que o SENAC não é empresa, sindicato, federação ou confederação, mas, isto sim, uma instituição de educação e assistência social sem fins lucrativos, devidamente registrado no Conselho Nacional de Assistência Nacional de Assistência Social - CNAS, e o fato de auferir 'receitas provenientes de cursos oferecidos ao público em geral' não afasta as já referidas imunidades que lhes são asseguradas na Constituição da República de 1988. Nesse sentido, cita jurisprudência do STF.

Adiante, conclui sua defesa. Em síntese, sustenta que as imunidades, postas pela Constituição, não podem ser obstadas pelo legislador ordinário. E que as receitas auferidas por ele, SENAC (instituição que coopera com o Estado em funções de utilidade pública), destinam-se a cobrir seus gastos, na persecução de seus fins. Daí que tais receitas são normais e corretas; e além disso, ***imunes****.*

Por derradeiro, transcreve as disposições dos arts. 12 e 13 da Lei Federal nº. 2.613, de 23 de setembro de 1995.

Diante do exposto, pugna o contribuinte pelo acolhimento integral de suas razões de defesa, cancelando-se, pois, o presente auto de infração."

Pela Decisão de fls. 191/199 – cuja ementa, a seguir se transcreve – a autoridade singular julgou procedente a ação fiscal:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/1992 a 31/01/1999

Processo nº : 10680.007077/00-16
Recurso nº : 119.179
Acórdão nº : 203-08.723

Ementa: IMUNIDADE. Os dispositivos constitucionais sobre imunidade são interpretados literalmente. O § 7º., do art. 195, da Constituição da República de 1988, só se aplica ao faturamento das entidades que atenderem, concomitantemente, aos requisitos estabelecidos em toda e qualquer legislação tributária que disponha sobre condições de imunidade.

LANÇAMENTO PROCEDENTE".

Em tempo hábil, o interessado interpôs Recurso Voluntário a este Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 205/215), reiterando os argumentos trazidos na peça impugnatória. Insurge-se contra a obrigatoriedade do depósito recursal ou arrolamento de bens, informando ter interposto Mandado de Segurança contra a exigência, cuja liminar foi deferida, conforme certidão às fls. 216/237.

Conforme informação da Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte - MG, foi apresentado Arrolamento de Bens em valor inferior ao crédito tributário devido. Em razão da liminar concedida em Mandado de Segurança, a Delegacia de origem determinou o prosseguimento do recurso (fl. 252).

É o relatório.

Processo nº : 10680.007077/00-16
Recurso nº : 119.179
Acórdão nº : 203-08.723

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS

Do exame dos autos vislumbra-se uma situação que merece ser examinada preliminarmente: qual seja, a competência do AFRF Álvaro Luiz Pires dos Santos da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte - MG para prolatar a decisão que julgou procedente o auto de infração atacado.

Compulsando o processo, observa-se que a decisão singular foi emitida por pessoa outra que não o Delegado da Receita Federal de Julgamento que lhe delegou a competência para assim proceder. Esse fato deve ser cotejado com a norma do Processo Administrativo Fiscal inserida no mundo jurídico pelo artigo 2º da Lei nº 8.748/93, regulamentada pela Portaria SRF nº 4.980, de 04/10/94, que assim dispôs em seu artigo 2º:

> *"Art. 2º. Às Delegacias da Receita Federal de Julgamento compete julgar processos administrativos nos quais tenha sido instaurado, tempestivamente, o contraditório, inclusive os referentes à manifestação de inconformismo do contribuinte quanto à decisão dos Delegados da Receita Federal relativa ao indeferimento de solicitação de retificação de declaração do imposto de renda, restituição, compensação, ressarcimento, imunidade, suspensão, isenção e redução de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal."*

A impugnação ao lançamento de ofício apresentada pelo sujeito passivo instaura o contencioso fiscal e, por conseguinte, provoca o Estado a dirimir, por meio de suas instâncias administrativas de julgamentos, a controvérsia surgida com a impugnação à exigência fiscal. Nesse caso, é imprescindível que a decisão emitida seja exarada com total observância dos preceitos legais, e, sobretudo, proferida por servidor legalmente competente para exará-la.

Até a edição da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que reestruturou as Delegacias da Receita Federal de Julgamento, transformando-as em órgãos colegiados, o julgamento, em primeira instância, de processos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, era da competência dos Delegados da Receita Federal de Julgamento, como dispunha o art. 5º da Portaria MF nº 384/94, que regulamentou a Lei nº 8.748/93, a seguir transcrito:

> *"Art. 5º. São atribuições dos Delegados da Receita Federal de Julgamento:*
>
> *I – julgar, em primeira instância, processos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, e recorrer 'ex officio' aos Conselhos de Contribuintes, nos casos previstos em lei.*
>
> *II – baixar atos internos relacionados com a execução de serviços, observadas as instruções das unidades centrais e regionais sobre a matéria tratada."* (grifamos)

Processo nº : 10680.007077/00-16
Recurso nº : 119.179
Acórdão nº : 203-08.723

Esse artigo demarcava a competência dos Delegados da Receita Federal de Julgamento, fixando-lhes as atribuições, sem, contudo, autorizar-lhe delegar competência de funções inerentes ao cargo.

Nesse ponto, sirvo-me do voto da eminente Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, proferido no Acórdão nº 202-13.617:

> *"Renato Alessi, citado por Maria Sylvia Zanella Di Pietro[1], afirma que a competência está submetida às seguintes regras:*
>
> *1. decorre sempre de lei, não podendo o próprio órgão estabelecer, por si, as suas atribuições;*
>
> *2. é inderrogável, seja pela vontade da administração, seja por acordo com terceiros; isto porque a competência é conferida em benefício do interesse público;*
>
> *3. pode ser objeto de delegação ou avocação, desde que não se trate de competência conferida a determinado órgão ou agente, com exclusividade, pela lei. (grifamos)*
>
> *Observe-se, ainda, que a espécie exige a observância da Lei nº 9.784[2], de 29/01/1999, cujo Capítulo VI – Da Competência, em seu artigo 13, determina:*
>
> *'Art. 13. Não podem ser objeto de delegação:*
> *I – a edição de atos de caráter normativo;*
> *II – a decisão de recursos administrativos;*
> *III – as matérias de competência exclusiva do órgão ou autoridade."*

Nesse contexto, observa-se que a delegação de competência conferida por portaria da DRJ em Campinas - SP a outro agente público, que não o titular dessa repartição de julgamento, encontra-se em total confronto com as normas legais, vez que são atribuições exclusivas dos ocupantes do cargo de Delegado da Receita Federal de Julgamento julgar, em primeira instância, processos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Registre-se, por oportuno, que a decisão recorrida foi proferida já sobre os ditames da Lei nº 9.784/99.

---

[1] Direito Administrativo, 3ª ed., Editora Atlas, p.156.

[2] No artigo 69 da Lei nº 9.784/99 inscreve-se a determinação de que os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos daquela lei.
A norma específica para reger o processo administrativo fiscal é o Decreto nº 70.235/72. Entretanto, tal norma não trata, especificamente, das situações que impedem a delegação de competência. Nesse caso, aplica-se subsidiariamente a Lei nº 9.784/99.

Dessa forma, por não ter a decisão monocrática observado as normas legais a ela pertinentes, ressente-se de vício insanável, incorrendo na nulidade prevista no inciso I do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972.

É de se lembrar que o vício insanável de um ato contamina os demais dele decorrentes, impondo-se, por conseguinte, a anulação de todos eles. Outro não é o entendimento do Mestre Hely Lopes Meirelles[3], a seguir transcrito:

> *"(...) é o que nasce afetado de vício insanável por ausência ou defeito substancial em seus elementos constitutivos ou no procedimento formativo. A nulidade pode ser* explícita *ou* virtual. *É* explícita *quando a lei a comina expressamente, indicando os vícios que lhe dão origem; é* virtual *quando a invalidade decorre da infringência de princípios específicos do Direito Público, reconhecidos por interpretação das normas concernentes ao ato. Em qualquer desses casos o ato é ilegítimo ou ilegal e não produz qualquer efeito válido entre as partes, pela evidente razão de que não se pode adquirir direitos contra a lei. A nulidade, todavia, deve ser reconhecida e proclamada pela Administração ou pelo Judiciário (...), mas essa declaração opera* ex tunc, *isto é retroage às suas origens e alcança todos os seus efeitos passados, presentes e futuros em relação às partes, só se admitindo exceção para com os terceiros de boa-fé, sujeitos às suas conseqüências reflexas."* (destaques do original)

Por derradeiro, faz-se oportuno reproduzir os ensinamentos de Antônio da Silva Cabral[4], sobre os efeitos do recurso voluntário:

> "(...) *o recurso voluntário remete à instância superior o conhecimento integral das questões suscitadas e discutidas no processo, como também a observância à forma dos atos processuais, que devem obedecer às normas que ditam como devem proceder os agentes públicos, de modo a obter-se uma melhor prestação jurisdicional ao sujeito passivo."*

Assim, o reexame da matéria por este órgão colegiado, embora limitado ao recurso interposto, é feito sob o ditame da máxima: *tantum devolutum, quantum appellatum*, impondo-se a averiguação, de ofício, da validade dos atos até então praticados.

Diante do exposto, voto no sentido de que seja anulado o processo, a partir da decisão de primeira instância, inclusive, e que outra, em boa forma e dentro dos preceitos legais, seja proferida.

Sala das Sessões, em 26 de fevereiro de 2003

LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS

---

[3] Direito Administrativo Brasileiro, 17ª edição, Malheiros Editores: 1992, p. 156.
[4] Processo Administrativo Fiscal, Editora Saraiva, p.413.