



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

Processo nº 10680.007836/2006-81
Recurso nº 514.160 Voluntário
Acórdão nº 3102-01.250 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de novembro de 2011
Matéria Cofins
Recorrente ASSOCIACAO PROPAGADORA ESDEVA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002

BASE DE CÁLCULO. RECEITAS FINANCEIRAS E DE ALUGUÉIS.

A base de cálculo da Cofins é o faturamento, assim compreendida a receita bruta da venda de mercadorias e da prestação de serviços. Consequentemente, as receitas que não se amoldem a esse conceito não integram a base de cálculo da contribuição.

INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO OU DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. COFINS. ISENÇÃO.

São isentas da Cofins as receitas relativas às atividades próprias das instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. O Conselheiro Ricardo Rosa votou pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ricardo Rosa, Luciano Pontes de Maya Gomes, Álvaro Almeida Filho, Winderley Pereira, Nanci Gama e Luis Marcelo Guerra de Castro.

Relatório

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que embasou o acórdão recorrido, que passo a transcrever:

Lavrou-se contra o contribuinte identificado o Auto de Infração de fls. 04/10, relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, totalizando um crédito tributário de R\$ 1.999.042,97, incluindo multa de ofício e juros moratórios, correspondente aos períodos especificados em fls. 05.

A autuação ocorreu em virtude de falta de recolhimento da Cofins.

O enquadramento legal encontra-se citado em fls. 05/06.

Segundo consta do Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 11/17, a Associação não declarou em DCTF e nem fez recolhimentos da contribuição referente ao período de apuração de janeiro 2002 a dezembro de 2002. Com isso a Fiscalização procedeu ao levantamento dos valores devidos da Cofins, em consequência das receitas recebidas em caráter de contraprestação pelos serviços prestados e produtos vendidos, apurados com base nos registros contábeis e planilhas por ela apresentados em resposta às intimações fiscais.

Cientificado em 24/07/06 (fls. 04), o interessado apresentou, em 22/08/2006, impugnação ao lançamento, conforme arrazoado de fls. 168/264, acompanhado dos documentos de fls. 269/401, com as suas razões de defesa, assim resumidas:

DAS QUESTÕES PRELIMINARES

-O Auditor Fiscal incorreu em grave erro. O primeiro, em tentar definir o alcance da lei. O segundo, ao utilizar-se de ato normativo expedido por autoridade administrativa para estabelecer campo de incidência da norma tributária.

-Apenas à lei, e não ao ato infralegal, está reservado interferir na liberdade dos contribuintes, bem como impor-lhes deveres, exigindo-lhes um fazer concreto, um suportar ou um omitir.

-As instruções normativas constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente de sua estrita observância ao limites impostos pelas leis, tratados, convenções internacionais, ou decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Não se revelam, por isso mesmo, aptas a definir a situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária.

-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.

-E outro não pode ser o entendimento da expressão “próprias” utilizada pelo legislador, uma vez que o referido inciso X, do art. 14 da MP) 2.158-35/01 manda observar o contido no art. 13 do mesmo diploma legal. Nesse artigo, temos o alcance da norma de isenção que abarca 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”.

-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.

-Tais certificados e títulos revelam, além do caráter beneficente, o reconhecimento do trabalho de educação e assistência social desenvolvido pela impugnante, sem finalidade lucrativa, de forma benemerente, em face da incapacidade do Estado de suprir a demanda existente. É importante ressaltar que esse trabalho não advém de uma estratégia operacional em se ver livre da exação tributária, mas sim de uma natureza vocacional exercida há mais de cem anos, 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 assistência social é assim entendida: Política de natureza pública com o objetivo de universalização de direitos sociais fundamentais, desenvolvida através de ações realizadas no âmbito da educação, saúde, trabalho, lazer, seguridade social, visando salvaguardar provimento e amparo à família, à maternidade, à infância, à adolescência, à velhice, bem como aos portadores de necessidades especiais, cujos atores se encontram em situação de vulnerabilidade social, sem condições de autoprovisamento dos direitos ora elencados.

-Dessa forma, as ações desenvolvidas pelo impugnante, no âmbito da educação, saúde, lazer, trabalho, etc., desde que direcionadas ao atendimento dos hipossuficientes, conforme descritos no art. 203 da CF/88, são a mais clara e patente realização da política de assistência social, vinculada à ordem social, conforme preconiza José Afonso da Silva.

-Várias das ações desenvolvidas pela impugnante no âmbito da Educação vinculam-se à Assistência Social pelo fato de estarem direcionadas aos hipossuficientes, conforme demonstrado em seu Relatório de Atividades (Doc. 5).

-Além disso, as ações benemerentes desenvolvidas pela impugnante não se limitam ao campo exclusivo da Educação. Ultrapassam esses liames atingindo políticas próprias do setor, tais como: programas de atenção ao idoso; programas de amparo à saúde; programas de integração ao mercado de trabalho e qualificação profissional; programas de proteção à família e à maternidade; etc..

-Se o próprio Conselho Nacional de Assistência Social, em exercício de competência exclusiva, reconhece (Doc 3) que a impugnante é uma Entidade Beneficente de Assistência Social,

falece ao Auditor Fiscal a competência para afirmar que “é de se questionar se a entidade, efetivamente, sendo instituição de educação, pode ser considerada como entidade beneficente de assistência social”.

-Dessa forma, por ferir o princípio da legalidade na lavratura do Auto de Infração, colocando a impugnante na vala comum da incidência tributária, desconsiderando sua natureza de entidade beneficente de assistência social, assim reconhecida pelo Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS em exercício de competência exclusiva, deve a autoridade julgadora tornar nulo o auto de infração.

-Levando-se em conta a receita bruta da impugnante apresentada em suas demonstrações contábeis e capitaneada pelo Auditor Fiscal no Auto de Infração, as gratuidades concedidas ao público alvo da assistência social representaram 27,01% do total dessa receita apurada no exercício de 2002.

-Dessa forma, fica patente que a impugnante é, efetivamente, uma entidade de assistência social, cujas ações encontram-se validadas no seu Relatório de Atividades (Doc. 5) e nas diversas titulações e certificações recebidas.

-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 público 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 impositivo da Cofins, apresentado pelo Auditor Fiscal.

-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.

-Daí, 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.

-Ao estabelecer os parâmetros de aplicação do Auto de Infração, o auditor Fiscal justifica a inclusão da impugnante no rol das entidades sujeitas ao pagamento da Cofins pó interpretação do Princípio da Universalidade no financiamento da seguridade social.

-Se a impugnante realiza diversas ações de assistência social beneficiando inúmeras pessoas em situações de vulnerabilidade, cujos recursos originam-se de suas receitas, todas de caráter estatutário e lícito, não participa ela também como custeadora da política em razão do princípio da solidariedade financeira de financiamento da seguridade social?

-Pela leitura do art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de junho de 1991, verifica-se que o legislador ordinário concedeu o benefício da isenção, para as entidades beneficentes de assistência social ("coincidentemente" os mesmos destinatários da imunidade albergada pelo art. 195, § 7º da Constituição de 1988), relativamente às contribuições discriminadas nos arts. 22 e 23 da própria Lei nº 8.212/91.

Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 21, 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;(Esta alíquota deixou de ser cobrada, a partir de 01.4.92 pelas alterações dos arts. 1º, 2º e 9º da Lei Complementar nº 70, de 30.12.91)

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 inciso I diz respeito ao FINSOCIAL, que foi substituída pela Cofins, criada pela Lei Complementar 70/1991, conforme determinam os seus arts. 9º e 13. Vejam:

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.

Art. 13. Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores, àquela publicação, mantidos, até essa data, o Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982 e alterações posteriores, a alíquota fixada no art. 11 da Lei nº 8.114, de 12 de dezembro de 1990.

-Portanto, a isenção prevista no art. 55, da Lei nº 8.212/91 abarca a Cofins.

-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.

-Assim, 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.

-Mesmo antes de existir o Instituto da Imunidade Tributária no ordenamento constitucional brasileiro, a impugnante já praticava ações de benemerência – desde 1903.

-Falece ao Auditor Fiscal capacidade para alterar situações jurídicas concretas. Ou seja, falta-lhe capacidade para retirar da impugnante as características próprias das Associações, incluindo neste rol as Organizações religiosas, com todas as suas atividades específicas de funcionamento.

-Julgamos imperioso asseverar que a impugnante, conforme já demonstrado, é, sem dubitações, uma Instituição de Educação e assistência Social sem Fins Lucrativos e benemerente, que exerce entre outras atividades, a realização das obras apostólicas da Congregação do Verbo Divino, em perfeita consonância com seus Estatutos Constitutivos e o ordenamento jurídico pátrio. Sendo assim, é forçoso concluir que qualquer receita realizada pela impugnante, cuja aplicação do recurso gerado se dê nos moldes estatutários, foge às interpretações sugeridas pelo Auditor Fiscal.

-O entendimento absorvido pelo Auditor Fiscal carece de validade, já que se baseia numa instrução normativa (SRF nº 247, de 21/11/2002). Tal IN, além de extrapolar os liames de sua competência, fere o princípio da irretroatividade das leis, conforme esposado anteriormente.

-Se a previsão legal citada pelo Auditor Fiscal, ainda que inadvertidamente utilizando-se de parâmetros isencionais, ao invés do instituto da imunidade tributária, reconhece o direito das entidades beneficentes de assistência social (impugnante) ao não recolhimento da Cofins, em relação às receitas oriundas das atividades próprias das entidades, fica também vedado ao Agente Fiscal promover o lançamento do crédito tributário visto que as receitas que serviram de base ao lançamento integram as atividades próprias da impugnante.

-As receitas supostamente tributáveis da impugnante, são as mesmas que constam de seu Estatuto Social (art. 11) e que compõem o seu patrimônio (Art. 10).

-Dessa forma, o Auditor Fiscal, ao promover o lançamento do crédito tributário oriundo da Cofins, incidente sobre as receitas próprias da impugnante, além de estar em desacordo com o princípio da legalidade, ofende a norma prevista nos artigos 109 e 110 do CTN. Conforme podemos depreender desse item e dos demais entendimentos esposados acerca do Instituto da Imunidade Tributária, a natureza jurídica da impugnante não é assim compreendida em face da norma imunitória, mas sim o contrário. A norma imunitória existe em função da natureza jurídica das entidades beneficentes de assistência social, assim como a impugnante.

-A impugnante, na consecução dos seus objetivos, não exerce qualquer atividade que implique na constituição da base de

cálculo do tributo exigido. A venda de mercadorias e/ou serviços pressupõe uma atividade mercantil, com o intuito de obtenção de lucros, de remuneração de capital investido, de fins lucrativos, incompatível com atividade de assistência social beneficente, reconhecidamente realizada pela impugnante.

-As entidades sem fins lucrativos são instituições com propósitos específicos de provocar mudanças sociais; as contribuições, doações e subvenções se constituem, normalmente, nas principais fontes de recursos financeiros, econômicos e materiais; o patrimônio pertence à entidade como um todo, não cabendo aos seus membros ou mantenedores quaisquer parcelas de participação econômica no mesmo; o superávit não é a sua razão de ser, mas um meio necessário para garantir a continuidade e o cumprimento de seus propósitos institucionais. São características reveladoras da ausência de fins lucrativos, cujo resultado final se reverte em prol da sociedade, numa típica conduta estatal. São agentes de mudança humana. Seu produto é um paciente curado, uma criança que aprende, um jovem que se transforma em um adulto com respeito próprio, isto é, toda uma transformação de vida, materializando o conceito de cidadania proposto no artigo 6º da Carta Magna.

-Além das ponderações apresentadas, o Auditor insere, indevidamente, no rol das supostas receitas tributáveis os valores recebidos a título de locação de bens patrimoniais no montante de R\$ 1.423.623,47, gerando dentro do auto de infração um crédito no valor total de R\$ 103.783,18.

-Na locação de bens não há qualquer prestação de serviço, tampouco venda de mercadoria.

-A receita oriunda do aluguel de bens configura nítida e insofismável hipótese de não-incidência.

-No que se refere aos juros de mora, cabe lembrar que a jurisprudência tem reconhecido a inaplicabilidade da Taxa Selic aos créditos tributários, uma vez que essa taxa não foi criada por lei para fins tributários. Ou seja, a Selic é instrumento hábil para o mercado financeiro, mas não para matéria tributária.

-CONCLUSÃO

a) É equivocada a interpretação apresentada pelo Auditor Fiscal ao restringir o âmbito de incidência da norma tributária isencional, se assim não o fez o legislador. Ademais, nulas são as normas complementares que invadem campo sob reserva da lei, uma vez só podem irradiar efeitos no âmbito interno das repartições;

b) Receitas das atividades próprias são todas as receitas que têm como titular (recebedor) a entidade e que se destinem à manutenção de suas atividades. Assim, desinteressa a denominação ou a classificação contábil das receitas: todos os recursos recebidos propiciam o custeio das suas atividades essenciais;

c) *O legislador ordinário deixa claro a vinculação das receitas com as finalidades essenciais e com os objetivos estatutários instituídos pelas próprias entidades, conforme se verifica da norma contida no art. 12 da Lei nº 9.532/97;*

d) *Para a aplicação da lei, o intérprete deve se valer do conteúdo de todas as normas postas no ordenamento jurídico e busque amoldar o fato àquela norma que melhor sentido e alcance tenha, numa justa aplicação do Direito. Nesse sentido, as normas contidas nos dispositivos dos art. 12 da Lei nº 9.532/97 e art. 14 do CTN possuem conteúdo necessário e suficiente para dar respaldo à regra isencional;*

e) *Os princípios da irretroatividade e da anterioridade nonagesimal alcançam os atos administrativos. Logo, devem ser aplicados ao caso em tela;*

f) *A impugnante 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, de 31 de julho de 1962. 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;*

g) *Esses certificados e títulos revelam, além do caráter beneficente da impugnante, o reconhecimento do trabalho de educação e assistência social desenvolvido pela mesma sem a finalidade lucrativa, de forma benemerente, em face da incapacidade do Estado em suprir a demanda existente. Dada a sua natureza vocacional, essas atividades são exercidas há mais de cem anos, confirmada em seu Estatuto Social, cujos atos constitutivos datam de 19 de março desde 1895;*

h) *Realizou, de forma efetiva, assistência social no período sob contenda (2002), conforme atestam as informações contidas nos relatórios encaminhados ao Conselho Nacional de Assistência Social, base para a renovação do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, sendo que os valores despendidos, em gratuidades, comportam gastos com assistência educacional e social em montantes superiores a R\$ 7 milhões, conforme Demonstrações Financeiras auditadas;*

i) *As ações de assistência social desenvolvidas pela impugnante estão em perfeita consonância com a universalidade financeira prevista no financiamento da Seguridade Social;*

j) *Cumpriu com os requisitos estatuídos no art. 14 do CTN, 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 o registro de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão;*

k) *Logo, a recorrente faz jus à imunidade tributária estatuída no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, pois, comprovou que é entidade beneficente de Assistência Social, reconhecida pelos órgãos públicos controladores da política de assistência social, e cumpriu os requisitos necessários para o amparo da norma*

imunizante, o que lhe assegura o direito de não recolher a Cofins;

l) A imunidade tributária de entidade beneficente de assistência social, assim como a impugnante, tem natureza subjetiva orientada pela aplicação dos recursos nos fins institucionais, e não objetiva como compreendida pelo Auditor Fiscal;

m) A imunidade subjetiva é referendada pela liberdade de associação, instituto próprio do Direito Privado, protegida pela ordem constitucional e pelas normas gerais de Direito Tributário;

n) Conquanto desnecessário, uma vez que o art. 24 do CTN exaure o rol de exigências invocadas pela CF para a fruição da imunidade tributária, a impugnante cumpriu, ainda, e de forma suplementar, as exigências contidas no art. 55 da Lei nº 8.212/91, que trata dos requisitos para a “isenção” das contribuições para a seguridade social. Portanto, subsidiariamente faz jus à isenção da Cofins contida no art. 55 da Lei nº 8.212/91;

o) O Auditor Fiscal, ao promover o lançamento do crédito tributário oriundo da Cofins, incidente sobre as receitas próprias, além de estar em desacordo com o princípio da legalidade, ofende a norma prevista nos arts. 109 e 110 do CTN;

p) As receitas auferidas pela impugnante guardam estrita correlação com os seus objetivos sociais e estatutários, estando, portanto, inseridas dentro do universo de receitas próprias;

q) A simples presença no texto constitucional da imunidade para as entidades beneficentes já mostra ser desígnio constitucional claro que elas obtenham rendas, empreguem seu patrimônio e desempenhem serviços, tendo em vista esses objetivos, que, por sua vez, irão suportar, custear financeiramente aquelas finalidades realizadoras de valores constitucionalmente prestigiados;

r) Se a Constituição quer que as entidades voltem-se para a educação e assistência social e ainda quer que elas tenham rendas, é óbvio que quer também que elas tenham tido receitas e, anteriormente, tenham prestado serviços (que geram tais rendas). O serviço gera renda, que – deduzidas as despesas – se converte em recurso, a ser aplicado nos objetivos institucionais (é isso que deseja a Constituição);

s) A impugnante não exerce qualquer atividade que implique na constituição da base de cálculo do tributo exigido, pois, falta-lhe capacidade de disponibilização de riqueza (ausência de capacidade contributiva);

t) Os juros Selic não podem ser aplicados ao caso em tela, uma vez que não foi criada por lei para fins tributários.

Requer o cancelamento da exigência da Cofins.

Ponderando as razões aduzidas pela autuada, juntamente com o consignado no voto condutor, decidiu o órgão de piso pela manutenção integral da exigência, conforme se observa na ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002

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

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

Lançamento Procedente.

Após tomar ciência da decisão de 1ª instância, comparece a interessada mais uma vez ao processo para, em sede de recurso voluntário, essencialmente, reiterar as alegações manejadas por ocasião da instauração da fase litigiosa.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator

Tomo conhecimento do presente recurso, que foi tempestivamente apresentado e trata de matéria afeta a esta Terceira Seção.

Analiso separadamente os pontos sobre os quais cabe a este colegiado se manifestar.

1- Base de Cálculo

Inicialmente, enfrento as alegações atinentes à incidência da contribuição litigiosa sobre receitas financeiras e sobre receitas de aluguéis diversos, dissociadas da atividade operacional do sujeito passivo, em princípio tributáveis, nos termos do § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718, de 1998¹.

Ocorre que, como é cediço, o Plenário do Pretório Excelso, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 346.084-6², concluiu que tal dispositivo viola o art. 195 da Constituição Federal e o art. 110 do Código Tributário Nacional, na medida em que incluía nas

¹ Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta 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.

² Ministro Marco Aurélio, julgado em 09/11/2005 e 24/08/2001

fontes de custeio seguridade social fonte não prevista na naquela Carta Política e ampliava o conceito de faturamento.

Veja-se sua ementa:

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. Sobrepe-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.

Nesse aspecto, faço minhas as considerações do Min. Marco Aurélio de Mello acerca do descompasso entre o dispositivo que daria base para a tributação objeto do litígio e os artigos 195 da Constituição Federal de 1988, na versão que vigia anteriormente à Emenda Constitucional nº 20, de 1998.

Até porque, após votação de questão de ordem nos autos do RE 585235, foi reconhecida a repercussão geral sobre a matéria, tornando obrigatória a aplicação desse entendimento por parte deste Colegiado, ex vi do art. 62-A do Regimento Interno do CARF.

Dentro desse contorno, só seria possível fazer incidir a contribuição nos moldes do que dispunha o art. 2º da Lei Complementar 70, de 1991, que fixou:

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Assim, afasto a incidência da Cofins sobre as receitas financeiras e sobre receitas de aluguéis diversos, descritas nos demonstrativos às fls. 19 a 25.

2- Limites ao Tratamento Diferenciado

Antes de enfrentar os argumentos relativos ao cabimento ou não da isenção objeto do presente processo, julgo prudente esclarecer que a autuação está fundamentada na

acusação de que as receitas auferidas pelo sujeito passivo não fariam jus ao benefício previsto no art. 14, X da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001³, que reproduz o texto da Medida Provisória nº 1858-6, de 1999.

Tal dispositivo, como é possível extrair da sua redação, fixa, essencialmente, duas condições: uma de natureza subjetiva, qual seja, o sujeito passivo se enquadrar em um dos incisos do art. 13 da mesma medida provisória; e uma de natureza objetiva, a receita auferida se enquadrar no conceito de “relativa à atividade própria”.

Assim, sendo certo que não está em litígio o enquadramento ou não da recorrente nos incisos do art. 13, o litígio se concentra, de fato, na definição do cumprimento ou não dos requisitos de ordem objetiva.

Com efeito, é extema de dúvidas que a recorrente é entidade educacional sem fins lucrativos, detentora de registro no CNAS. Essa informação, aliás, é extraída do próprio relatório fiscal⁴. Importa registrar, ainda, que, por força de acórdão proferido nos autos do Mandado de Segurança 8867-DF, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu a condição de imune à recorrente⁵.

O debate, nessa linha, está concentrado na acusação de que parte das receitas auferidas não faria jus à isenção prevista no inciso X do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 em face de não se enquadrarem no conceito de “relativa à atividade própria”.

Aduz-se, nessa linha, que deveria ser aplicada a regulamentação do § 2º do art. 47 da IN SRF nº 247, de 2002:

§ 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.

Embora tenha defendido, quando do julgamento de recurso diverso, a higidez da aplicação dessa norma administrativa, entendo que, no presente recurso, não se pode limitar a aplicação do benefício às receitas de cunho não contraprestacional.

No presente julgamento, penso, está-se diante de questão idêntica à que foi alvo do acórdão nº 3102-00.930, de 1º de março de 2011, de relatoria do i. Conselheiro Ricardo Rosa, julgado por unanimidade com o voto deste conselheiro.

Naquele recurso, assim como no presente, estava claramente delineada a hipótese de imunidade subjetiva prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal de 1988⁶, autorizando que os estatutos da entidade demarquem o conceito de receita originária da

³ 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.

⁴ Vide Termo de Verificação Fiscal de fls. 11/17.

⁵ Cópia às fls. 310 e seguintes.

⁶ § 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. 200-2 de 24/08/2001

atividade própria. Se assim não fosse, estar-se-ia criando restrições à implementação daquele benefício que, como indica a doutrina, limita o próprio exercício da competência para tributar⁷.

Também não se pode olvidar que a pacífica jurisprudência do Pretório Excelso referendou que a busca pelo alcance da norma imunizante deve se pautar em uma interpretação ampliativa, que privilegie o aspecto teleológico da imunidade⁸. Não é outro o espírito da Súmula 724:

AINDA QUANDO ALUGADO A TERCEIROS, PERMANECE IMUNE AO IPTU O IMÓVEL PERTENCENTE A QUALQUER DAS ENTIDADES REFERIDAS PELO ART. 150, VI, "C", DA CONSTITUIÇÃO, DESDE QUE O VALOR DOS ALUGUÉIS SEJA APLICADO NAS ATIVIDADES ESSENCIAIS DE TAIS ENTIDADES.

Assim, sendo certo que, nos termos do art. 2º de seus estatutos, dentre outras atividades, a entidade dedica-se à educação e que, nos termos do art. 11 desses mesmos estatutos, uma das fontes de financiamento de suas atividades seria a retribuição por serviços prestados⁹, não há como deixar de considerar que as receitas advindas de matrículas, mensalidades, venda de uniformes, material didático, etc. estejam dissociadas de suas atividades e que, consequentemente, esteja fora do alcance do benefício instituído pelo art. 14, X da Medida Provisória nº 2.158-35.

3- Conclusão

Com essas considerações, dou provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 10 de novembro de 2011

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro

⁷ Vide Chiesa, Clélio. A Competência Tributária do Estado Brasileiro. São Paulo, 2002, Max Limonad.

⁸ Vide Súmula 724, RE 190.761-4 e RE 524.615-AgR, todos do STF.

⁹ Doc às fls 90 e seguintes.