



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10855.723029/2011-27
ACÓRDÃO	3201-012.760 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNIÃO MISSIONÁRIA SUL BRASILEIRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A exigência fundada em matéria não expressamente impugnada consolida-se administrativamente.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO. PRAZO. INOCORRÊNCIA.

O prazo decadencial para o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, nos casos dos tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação, ainda que não seja constatado dolo fraude ou simulação, inexistindo pagamento e/ou declaração prévia do débito, ainda que parcial, é de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por se referir a matéria não contestada, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em lhe negar provimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow – Relator

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco, Flavia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão preferida pela DRJ que julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

Trata-se de Auto de Infração da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, fls. 150/159, que constituiu o crédito tributário total de R\$ 985.919,46, somados o principal, multa de ofício e juros de mora calculados até 31/08/2011.

No Relatório Fiscal, e-fls. 144/149, a autoridade fiscal assim contextualiza a autuação:

A presente fiscalização, que abrange os anos calendários de 2006, 2007 e 2008, deu-se em virtude de ter sido constatado nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, especificadamente nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, apresentadas pela entidade em questão, valores informados na condição de Receitas de Vendas de Bens ou da Prestação de Serviços, que poderiam estar desamparadas da imunidade constitucional prevista para os templos de qualquer culto e/ou não enquadradas em isenções previstas na legislação infraconstitucional.

...

7) Trata-se de uma organização religiosa atuante em todo o Brasil, que nº alcance de seus objetivos sociais compõe-se, conforme previsto em seu estatuto, de associações e instituições, na forma de CNPJ filiais.

8) No desenvolvimento de suas atividades obtêm receitas diversas, sendo uma parte na forma de doações, ofertas, dízimos, etc., e outra em consequência de exploração de atividades econômicas, como por exemplo a venda de livros e revistas e oriundas do ramo de escolas.

9) Por se tratar de uma instituição religiosa suas receitas gozam de imunidade constitucional quanto aos impostos, tendo ainda essa imunidade ou isenção específica alcançado a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Certas receitas também se encontram amparadas com a isenção da COFINS e, por fim, o PIS é recolhido com base em porcentagem sobre a folha de pagamento de salários.

10) Entretanto, dentre as instituições integrantes da entidade temos 04 (quatro) escolas denominadas “Isaac Newton”, a saber: Unidade Arthur Alvim - CNPJ 61.037.792/0016-40; Unidade Vila Matilde – CNPJ 61.037.792/0021-07;

Unidade Juquiá – CNPJ 61.037.792/0028-83 e Unidade Almirante Tamandaré – CNPJ 61.037.792/0027-00, cujas receitas, oriundas da cobrança de mensalidades de seus alunos, bem como aquelas auferidas com vendas de alimentação nas cantinas das escolas, não estão fora da incidência da COFINS, como veremos adiante.

11) Considerando tratar-se aqui de uma entidade religiosa, enquadrando-se na legislação na condição de “templos de qualquer culto” que explora por meio de “filiais” a atividade de escola na condição de “instituição de educação sem fins lucrativos”, a abordagem no tocante a legislação aplicável se dará observando essas duas condições.

12) Com o advento da Medida Provisória nº 2.158-3, de 24 de agosto de 2001, foi estabelecido no seu artigo 14, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, a isenção da Cofins sobre as receitas relativas às atividades próprias das entidades referidas no inciso I e III.

...

13) Conforme observa-se no disposto na Medida Provisória acima, a isenção diz respeito às atividades próprias das entidades ali elencadas, e não isenção para as entidades em si, diante do que cabe conceituar a extensão da isenção, o que foi objeto da Instrução Normativa abaixo citada.

14) Assim dispõe a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, ao tratar da COFINS:

...

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

I – Não Contribuem para o PIS/Pasep incidente sobre o faturamento; e

II – São isentas da Cofins em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.

(...)§ 2º 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. (grifei)...

16) Diante do exposto, considerando que a fiscalizada obtém receitas oriundas da cobrança de mensalidades escolares ao oferecer cursos regulares a alunos

matriculados em suas 04 (quatro) instituições de educação, bem como auferir receita na exploração da venda de alimentos nas referidas escolas, implica isso em contraprestação direta e, portanto, tais receitas estão ao alcance da tributação da Cofins.

No caso da ora Impugnante, é evidente que todas as receitas que não se enquadram como "atividade própria" da mesma, portanto, todas as mencionadas no presente auto de infração pelo Auditor Fiscal, assim, estas são alcançadas pela Lei nº 10.833, art. 1º, caput e parágrafo I, isto é, está sujeita ao regime de não-cumulatividade.

17) Haja vista o que foi acima colocado, as receitas obtidas com a atividade desenvolvidas nas 04 (quatro) Escolas Isaac Newton serão tributadas no relativo à Cofins, sendo o crédito tributário resultante exigido em Auto de infração.

Cientificada, a interessada apresentou Impugnação alegando, em síntese, que:

"Prima facie", cumpre ressaltar que o Contribuinte, ora Impugnante, é associação civil religiosa, sem fins lucrativos, de finalidade religiosa e sócio-educativa, atuando também no ramo editorial e comércio de livros, folhetos, revistas, apostilas, jornais periódicos e outras publicações que visem à divulgação do evangelho do 'Senhor Jesus Cristo', em seu aspecto teológico, educativo e social.

...

Ocorre que, com permissa vênica, equivocou-se o nobre Auditor Fiscal ao lavrar o presente auto de infração, senão vejamos:

A Medida Provisória nº 135, de 30/10/2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.833, de 29/12/2003, instituiu, em relação à COFINS, um regime de não-cumulatividade, que seria aplicável a todas as pessoas jurídicas, excetuadas aquelas especialmente mencionadas em seu artigo 10, que continuariam observando as normas anteriormente vigentes.

Assim, pode-se concluir que as instituições sem fins lucrativos estão sujeitas à incidência não-cumulativa da referida contribuição quando se tratar de receitas que não forem relativas às suas "atividades próprias", posto que neste caso são tratadas como as demais pessoas jurídicas.

No caso da ora Impugnante, é evidente que todas as receitas que não se enquadram como "atividade própria" da mesma, portanto, todas as mencionadas no presente auto de infração pelo Auditor Fiscal, assim, estas são alcançadas pela Lei nº 10.833, art. 1º, caput e parágrafo I, isto é, está sujeita ao regime de não-cumulatividade.

...

Não obstante, é forçoso asseverar que ainda que prevaleça o entendimento da autoridade fazendária de que as receitas financeiras da ora Impugnante (receitas oriundas de mensalidades escolares e receitas da exploração de venda de alimentos) realmente não estão isentas da Cofins, tendo em vista não serem

receitas relativas à "atividades própria" de instituição sem fins lucrativos, contudo, ainda assim deve prevalecer a isenção da Cofins sobre referidas receitas.

Isto porque é essencial se ater ao disposto no Decreto nº 5.164, de 30. 07.2004, que apesar de ter sido revogado pelo Decreto nº 5.442/2005, de 09.05.2005, o texto permanece o mesmo.

Assim, o Decreto nº 5.442/2005 dispõe sobre A REDUÇÃO A ZERO DAS ALÍQUOTAS DA COFINS E DO PIS INCIDENTES SOBRE AS RECEITAS FINANCEIRAS AUFERIDAS PELAS PESSOAS JURÍDICAS SUJEITAS AO REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA DAQUELAS CONTRIBUIÇÕES (AINDA QUE APENAS EM PARTE) (...).

Portanto, é cristalino que a partir de agosto de 2004 a autoridade fazendária não deverá, exigir a COFINS sobre as receitas financeiras sujeitas à incidência da não-cumulatividade desta contribuição, o que se protesta e desde já fica requerido o cancelamento do presente auto de infração e consequente arquivamento do mesmo.

Não obstante, na hipótese improvável, o que se admite apenas para argumentar, em não sendo este o entendimento desta douta autoridade julgadora, requer digno-se em apreciar e ao final conceder o pedido subsidiário da Impugnante, para decretar a decadência de parte dos períodos constante no auto de infração, conforme segue abaixo.

...

Constata-se que o tributo, objeto em discussão, é a COFINS cuja sistemática é o lançamento por homologação (...).

...

Ora, é sabido que o início da contagem do prazo de decadência é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do Código Tributário Nacional).

Contudo, considerando-se que relativamente às exações em comento não há lançamento para a constituição do respectivo crédito tributário, o termo inicial do prazo decadencial é a data da realização dos fatos geradores (art. 150, §4º do CTN). Assim, é a partir desse momento que a Fazenda dispõe de cinco anos para verificar a correção do proceder do contribuinte, compelido por lei ao pagamento do tributo.

...

Desta forma, verifica-se que "seja qual for, dentre todas as possíveis condutas do contribuinte, ocorre uma ficção do Direito Tributário, sendo irrelevante que tenha havido ou não o pagamento, uma vez que relevante é apenas o transcurso do prazo legal sem pronunciamento da autoridade fazendária' Assim, transcorrido o prazo de cinco anos, previsto no art. 150, § 4º , não mais poderá o Fisco efetuar o lançamento do tributo, ou seja, constituir o crédito tributário.

...

No caso em tela, levando-se em consideração que o débito relativo ao COFINS acima descrito, objeto da presente irresignação, bem como, com base nos argumentos ora expostos, constata-se que:

I) o Auditor Fiscal às fls. 144 do auto de infração afirma que a fiscalização deuse em virtude de ter sido constatado na DIPJ da empresa ora Impugnante, portanto, a partir das declarações deste, base para lavrar o presente auto de infração.

(II) o dies a quo do prazo decadencial para o direito de crédito da Fazenda é de cinco anos a contar dos fatos geradores 31/01/2006 a 31/12/2003, portanto, a decadência da COFINS para os períodos de 31/01/2006 a 31/08/2006 decorreu "in albis", em 31/08/2011, portanto, essa é a data em que ocorreu a preclusão da Fazenda lançar esse tributo, conseqüentemente, ocorreu também a caducidade do direito de crédito da mesma, assim, extinto o crédito, ipso facto, extingue-se a obrigação, não há obrigação sem objeto. ... Portanto, constata-se que no presente caso o auto de infração só foi entregue à Impugnante, isto é, só houve notificação fiscal do lançamento entregue à mesma em data de 06/09/2011, este o termo final na contagem da decadência. ... Portanto, aos supostos créditos de COFINS ora tratados aplica-se o disposto no art. 150, § 4º do CTN, tendo em vista ter ocorrido a decadência do direito de crédito da Fazenda, o que torna imperativa, com a devida vênia de Vossa Senhoria, a imediata retificação do presente AUTO DE INFRAÇÃO, retirando-se os períodos de 31/01/2006 a 31/08/2006, posto que para os mesmos ocorreu o instituto da decadência.

A decisão recorrida julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário, conforme ementa do Acórdão nº 14-89.380 - 14ª Turma da DRJ/RPO que apresentou o seguinte resultado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A exigência fundada em matéria não expressamente impugnada consolida-se administrativamente.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO. PRAZO. INOCORRÊNCIA.

O prazo decadencial para o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, nos casos dos tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação, ainda que não seja constatado dolo fraude ou simulação, inexistindo pagamento e/ou declaração prévia do débito, ainda que parcial, é de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I do CTN.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, reproduzindo os argumentos apresentados em sede de impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

O Recurso Voluntário foi apresentado tempestivamente e posteriormente foi apresentado a documentação comprovando a representatividade do procurador, conforme solicitado na INTIMAÇÃO 13876.095/2019 AC – DRF/SOR/ARF/ITU, portanto dele conheço.

Da preliminar

A Recorrente alega que a matéria de discussão do auto de infração foi devidamente exposta na Impugnação, trazendo a alegação que “fora baseada no fato de que as instituições sem fins lucrativos estariam sujeitas à incidência não-cumulativa da referida contribuição, quando se tratar de receitas que não forem relativas às suas “atividades próprias”, quais sejam, as receitas obtidas decorrentes de prestação de serviços ou de venda de mercadorias, como é o caso dos autos, portanto, devidamente contestado referida exigência fiscal, não justificando a sua confirmação no âmbito administrativo, merecendo tal decisão ser reformada.”

A alegação tanto na Impugnação quanto no Recurso Voluntário foi simplesmente que “as receitas decorrentes de prestação de serviços ou de vendas de mercadorias, todas, são alcançadas pela Lei nº 10.833, art. 1º, caput e parágrafo I, isto é, está sujeita ao regime de não-cumulatividade.”

Todas as alegações são simplesmente que a receita considerada pela fiscalização como não atividades próprias da Recorrente, são atividades próprias, sem trazer nenhuma base para tal alegação, não podendo ser considerado que tal discussão foi apresentada pela Recorrente.

Motivo pelo qual nego provimento em relação a preliminar suscitada.

Do mérito

A Recorrente traz aos autos a Solução de consulta nº 421, alegando que “as receitas decorrentes de prestação de serviços ou de vendas de mercadorias, todas, são alcançadas pela Lei nº 10.833, art. 1º, caput e parágrafo I, isto é, está sujeita ao regime de não-cumulatividade.”.

Porém necessário ler a íntegra da solução de consulta mencionada, portanto trago a conclusão dessa Solução de Consulta:

CONCLUSÃO

22. À vista do exposto, respondo ao consulente que:

a) Deve aplicar a alíquota de 7,6% sobre as receitas não relativas às atividades próprias, as quais estão sujeitas à incidência não-cumulativa da Cofins.

b) O lucro na venda do imóvel, desde que não caracterizado o loteamento ou desmembramento, não corresponde a “ganho de capital auferido em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável”, razão pela qual está isento do IRPJ e CSLL, desde que a entidade cumpra os requisitos legais para o gozo da isenção desse tributo e dessa contribuição, referidos no § 3º do art. 15 a Lei nº 9.532, de 1997.

c) Não integram a base de cálculo da Cofins as receitas não-operacionais decorrentes da venda de bem do ativo permanente, como no caso do imóvel em questão.

Portanto a alegação da Recorrente volta a simplesmente que tais receitas seriam receitas financeiras, a quais deveriam ser tributadas a alíquota zero, portanto não traz nenhuma motivação ou prova para que deveriam ser consideradas as receitas de prestação de serviços ou de vendas de mercadorias deveriam ser consideradas como receita financeira, portanto não tendo o que se discutir em relação ao tema.

Motivo pelo qual concordo com o acórdão recorrido em aceitar que não teve alegação em relação ao tema do auto de infração.

É importante, na condução do presente voto, iniciar por determinar quais as bases da exigência. Como relatado, a autoridade constituiu o crédito a partir da incidência da contribuição sobre mensalidades escolares e venda de produtos alimentícios, receitas que não estariam abrangidas na isenção dirigida a atividades próprias dos templos e instituições de educação.

Portanto, as receitas assim obtidas decorrem de prestação de serviços ou de venda de mercadorias.

Não obstante, a impugnação não versa sobre essa matéria. Com efeito, todo o arrazoado construído pela defesa trata da possibilidade de cobrança da contribuição sobre receitas financeiras e a alíquota incidente.

Nesses termos, o fundamento da autuação não foi contestado, o que repercute na sua confirmação no âmbito administrativo.

Em relação a alegação da Recorrente de decadência entendo que a que a decisão proferida pela instância a quo seguiu o rumo correto, utilizo sua ratio decidendi como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:.

Outra linha da defesa alega a ocorrência da perda do direito à constituição de parte do crédito por força do transcurso do prazo decadencial.

O Parecer PGFN/CAT nº 1.617, de 2008, aprovado por Despacho do Ministro da Fazenda em 18/08/2008, afirmou o entendimento fazendário acerca da fixação do dies a quo dos prazos decadenciais:

Parecer PGFN/CAT nº 1.617, de 2008:

d) 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;

(...)Nesses termos, ao contrário do que defende a autuada, o regime de lançamento a que se submete o tributo não é determinante na fixação do marco inicial da contagem do prazo decadencial. É dizer, mesmo os tributos submetidos ao lançamento por homologação, na ausência do pagamento correspondente, passam a ser regidos pelas regras do art. 173, I, do Código.

A jurisprudência administrativa também vai nesse sentido, conforme ilustra o Ac. nº 1302-003.151, de 16/10/2018, assim ementado:

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO E DECLARAÇÃO PRÉVIA DO DÉBITO. INOCORRÊNCIA. O prazo decadencial para o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, nos caso dos tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação, ainda que não seja constatado dolo fraude ou simulação, inexistindo pagamento e/ou declaração prévia do débito, ainda que parcial, é de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I do CTN.

Aplicado ao caso sob exame, verifica-se que foi imputado ao contribuinte falta de pagamento do tributo no período lançado.

Sendo assim, o prazo decadencial conforme entendimento fixado nº Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, deve ser contado de acordo com o art. 173, I, do CTN, iniciando-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ocorrer o lançamento.

Conseqüentemente, para os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2006, o lançamento poderia ter sido realizado a partir de 01/01/2007. Sendo assim, o lançamento do crédito tributário correspondente poderia ser feito até 31/12/2011. Na medida em que a ciência da autuação deu-se em 06/09/2011, não havia decorrido o prazo disponível para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

Conclusão Pelo exposto, voto pela procedência da exigência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, tal como formalizada no Auto de Infração.

Por entender correto a utilização do Art. 173, I, do CTN, não há o que se falar em decadência do Auto de Infração.

Da conclusão

Diante do exposto voto por não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por se referir a matéria não contestada, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em lhe negar provimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow