MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10930.000848/2004-23
Recurso nº : 148.497
Matéria : COFINS – Ex(s): 2000
Recorrente : UNIÃO NORTE DO PARANÁ DE ENSINO S/C LTDA.
Recorrida : 3ª TURMA DRJ-CURITIBA/PR
Sessão de : 20 de outubro de 2006
Acórdão nº : 103-22.698

INSTITUIÇÃO DE ENSINO. ISENÇÃO. Comprovado que a instituição de ensino não desatendeu às condições previstas em lei para o gozo da isenção, o lançamento não pode prosperar.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UNIÃO NORTE DO PARANÁ DE ENSINO S/C LTDA.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, os Conselheiros Flávio Franco Corrêa e Leonardo de Andrade Couto acompanharam o relator pelas conclusões, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

PAULO JACINTO DO NASCIMENTO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 10 NOV 2006

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MARCIO MACHADO CALDEIRA, FLÁVIO FRANCO CORREA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, LEONARDO DE ANDRADE COUTO e ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO.

jms – 09/11/2006

Processo nº : 10930.000848/2004-23
Acórdão nº : 103-22.698

Recurso nº : 148.497
Recorrente : UNIÃO NORTE DO PARANÁ DE ENSINO S/C LTDA.

RELATÓRIO

Aos 27/03/2004, a instituição foi notificada do Auto de Infração que lhe exige crédito tributário relativo à COFINS devida no período de fevereiro de 1999 a dezembro de 2000, face à suspensão da sua imunidade tributária nos anos-calendário de 1998 a 2000.

Impugnando a exigência, a autuada se valeu dos seguintes argumentos, por ela assim resumidos:

" - O Ato Declaratório Executivo nº 59, que suspendeu a imunidade da impugnante, ainda não se tornou definitivo, dada apresentação em face dele, de impugnação, com pedido expresso para que o mencionado recurso seja recebido com efeito suspensivo, nos termos previsto no inciso I, do § 6º, do art. 32, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (DOU de 30.12.96); no parágrafo único, do art. 61, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (DOU de 01.02.99); no inciso III, do art. 151, do Código Tributário Nacional;

- Enquanto não definitivamente estabelecido a suspensão da imunidade e seu correspondente período de abrangência, impossível a expedição de qualquer ato administrativo tendente a 'verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo' (art. 142, do CTN);

- Ao lavrar o presente auto de infração, a R. fiscalização elaborou novo termo de verificação e encerramento da ação fiscal de suspensão da imunidade, alterando os critérios jurídicos anteriormente fixados, sem qualquer ato que oportunizasse a impugnante sobre as inovações se manifestar, conforme se pode extrair do cotejo entre

o despacho decisório de suspensão da imunidade (PAF nº 10930.002052/2003-24) e do termo de verificação e encerramento da ação fiscal, anexo ao presente auto de infração (PAF nº 10930.000848/2004-23); fato que caracteriza a não observância do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, bem assim, contraria e nega vigência aos incisos II (princípio da legalidade), XIV (princípio da informação), XXII (princípio do direito de propriedade), inciso XXXIX (princípio da tipicidade), LIV (princípio do devido processo legal), LV (princípio do contraditório e da ampla defesa), todos do art. 5º, o caput do art. 37 (princípio da moralidade administrativa), ambos da Constituição Federal; os arts. 1º e 2º, da Lei nº 9.784/99; e ao art. 146, do Código Tributário Nacional;

- Todos os requisitos à fruição da imunidade foram observados pela impugnante, conforme devidamente provado nos autos de processo administrativo nº 10930.002052/2003-24, cujas razões ratificam-se por brevidade, como se aqui transcritas, renovando-se, in totum, seus pedidos;

- O Ato Declaratório Executivo nº 59/2003, que suspendeu a imunidade prescrita na alínea "c", do inciso VI, do art. 150, da Constituição Federal (relativa aos impostos), não suspendeu a 'isenção' (leia-se: imunidade), concedida pelo § 7º, do art. 195, da Carta Magna, às contribuições sociais, pois neste dispositivo não se fundamenta;

- O ato de suspensão da imunidade, com fulcro na alínea "c", do inciso VI, do art. 150, não é procedimento juridicamente válido para retirar o benefício da isenção, estabelecido no art. 14, da Medida Provisória nº 2158-35/2001 (em vigor, ex vi do art. 2º, da EC nº 32/2001), uma vez que referidos institutos (imunidade x isenção) não se interpenetram, bem como seus atos de revogação mantém qualquer tipo de relacionamento no processo de derivação ou de fundamentação;

- Os atos administrativos aqui impugnados, além de contrariarem o próprio Ato Declaratório Executivo nº 59/2003, também negam vigência aos incisos II (princípio da legalidade), XIV (princípio da informação), XXII (princípio do direito de propriedade),

inciso XXXIX (princípio da tipicidade), LIV (princípio do devido processo legal), LV (princípio do contraditório e da ampla defesa), todos do art. 5º, ao caput do art. 37 (princípio da legalidade e moralidade administrativa), e ao art. 12, da Lei nº 9.532/97, por desconsiderar a existência das duas categorias jurídicas que não se relacionam e têm fundamentação diversa;

- A suspensão da imunidade tributária, não tem o condão de retirar a natureza de instituição sem fins lucrativos da impugnante, nem impor exigência de contribuição social sobre o lucro, sem que haja qualquer ato de alteração de sua condição de entidade sem fins lucrativos, bem como ato administrativo que expressamente suspenda a isenção estabelecida no art. 14, da Medida Provisória nº 2158-35/2001 (em vigor, ex vi do art. 2º, da EC nº 32/2001);

- As mensalidades não podem ser computadas ou entendidas como receita auferida (faturamento mensal), pois conforme Parecer Normativo nº 05, de 22 de abril de 1992, não se pode cogitar tratar-se de base de cálculo da COFINS, anuidade ou mensalidades cobradas por associações sem fins lucrativos. Tem-se por ausente, pois, a materialidade da hipótese de incidência da contribuição à COFINS em relação à impugnante, configurada na falta da situação de fato jurídico tributário (faturamento), trata-se da hipótese de não incidência da COFINS na espécie, fora da esfera de sujeição do tributo ou melhor ainda, fora do âmbito da hipótese de incidência tributária da norma conduzida pela legislação de regência da exação;

- A Lei nº 9.718/98, buscando tributar outras receitas além daquelas representativas da atividade operacional da empresa, criou novo conceito para o termo "faturamento", afrontando, assim, o art. 110 do CTN. (RESP. 524001 / RJ; Recurso Especial 2003/0048965-5; Fonte: DJ Data: 25/02/2004 PG: 00152; Relatora: MM. Eliana Calmon; Órgão Julgador: T2 – Segunda Turma).

- Receita Bruta. Definição. A receita bruta de serviços, para efeito de cálculo de tributos e contribuições federais, compreende o preço dos serviços prestados, não importando

a denominação que se dê a esse preço, ou parcelas desse preço. Dispositivos Legais: Lei nº 9.718/98, art. 3º; Decreto nº 3000/99. art. 279. (Extraído do Site http://www.fiscodata.com.br/cgi-bin/tex?0602110021; Nível I – Biblioteca Jurídica; Nível: 2 – Código Tributário Nacional; Nível: 3 – Decisões – Soluções de Consulta; Nível: 4 – Decisão 002 de 13 de janeiro de 2000: Receita Bruta. Definição).

- Admitir a possibilidade de lei ordinária alterar lei complementar é subverter o princípio da hierarquia das normas e os princípios da certeza e da segurança jurídica consagrados há tempos em nosso sistema.

- Lei Ordinária: não pode revogar determinação de Lei Complementar, revelando-se ilegítima a revogação instituída pela MP 1.858-6/99 da isenção conferida pela LC nº 70/91 às sociedades prestadoras de serviços, por colidir com o princípio da hierarquia das leis. (Precedentes da primeira e segunda turma do STJ). (REsp. 463536/RS; Recurso Especial: 2002/0111285-1; Fonte: DJ Data: 19/05/2003 PG: 00137; Relator: MM Luiz Fux).

- A Constituição Federal de 1988 estabeleceu, em seu art. 146, III, B, que 'cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários'. Por ter natureza tributária, a contribuição submete-se às normas do CTN, LB 5.172/66, recepcionada pela nova Carta Magna como Lei Complementar, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN (Lei 5.172/66), se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a fazenda pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação;

- Incabível a imposição da multa de ofício sobre os valores declarados, a cobrança deverá, se mantida, excluir a imposição da multa de ofício e dos juros de mora, forma menos gravosa de exigir o crédito tributário declarado, medida que diferencia os

contribuintes: aquele que se apresenta ao fisco, através do cumprimento da obrigação acessória (entrega das declarações exigidas), formalizando o crédito tributário (no caso isento) e aquele que se omite, tornando necessária a ação do fisco para a apuração do crédito tributário devido;

- O art. 113 do Código Tributário Nacional, fixa como objeto da obrigação tributária o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, categorias jurídicas específicas e que exigem tratamento e definição legais próprias. Por essa razão, não poderia o legislador delegar a instituição da multa às normas de imposto de renda;

- Não há cominação da multa, pois não há sua previsão explícita na norma de regência da exação, que, pelo princípio da tipicidade fechada, deveria definir todos os elementos da obrigação, ex vi dos incisos II e XXIX, do art. 5º da Constituição Federal e inciso IV, do art. 97, do Código Tributário Nacional;

- Tanto a imunidade outorgada pelo § 7º, do art. 195, da Constituição Federal, bem como a isenção que concede o art. 14 da Medida Provisória nº 2158-35/2001, inexigia conduta diversa da impugnante, ou seja: tais institutos (imunidade e isenção) não permitiam que impugnante fosse obrigada ao recolhimento da COFINS. Nesse juízo condicional, observe-se que a impugnante agiu de acordo com o ordenamento jurídico, portanto, não lhe incidindo o juízo de reprovação, nem tão pouco, a penalidade cominada na presente autuação. Inexigibilidade de conduta diversa, que ilide a aplicação de qualquer sanção;

- Configurada a inexistência do dolo (...) impõe-se o reconhecimento da inexigibilidade de conduta diversa. (Apelação Criminal nº 2000.02.01.013288-7, julgada em 27/12/2001: Publicação: DJ de 20/03/2002, pág. 672; Relator: Des. Fed. Paulo Espírito Santo);

- Ante a ausência de qualquer atitude dolosa ou fraudulenta da impugnante, com intuito de lesar a arrecadação o que pro si só é suficiente para elidir a incidência de qualquer multa, não havendo como impor qualquer penalidade à impugnante:

- Não há cominação da multa, pois não há sua previsão explicita na norma de regência da exação, que, pelo princípio da tipicidade fechada, deveria definir todos os elementos da obrigação, ex vi dos incisos II e XXIX, do art. 5º da Constituição Federal e inciso IV, do art. 97, do Código Tributário Nacional;

- Em face do parecer da própria Receita Federal nº 005/92, da decisão do Egrégio Conselho de Contribuintes, da solução de Consulta nº 27/2000 e das demais normas complementares existentes, a impugnante sempre entendeu que não se sujeitava à tributação pela COFINS. Logo e por força dos arts. 100, 106 e 112, todos do Código Tributário Nacional, não há como lhe impor 'penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo';

- A Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC a título de juros sobre o suposto crédito é ilegal, consoante o limite instituído pelo Código Tributário Nacional em seu art. 161, e por força do art. 146, inciso II, e 150, inciso IV, ambos da Constituição Federal".

A DRJ manteve o lançamento em decisão assim ementada:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
Período de apuração: 01/02/1999 a 28/02/1999
Ementa: DECADÊNCIA
O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito relativo à Cofins decai em dez anos.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-Cofins
Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2000
Ementa: NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

PROCESSO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO. INEXISTÊNCIA.
A suspensão de imunidade tributária, discutida em processo próprio, relativa a impostos, espécies tributárias diversas das contribuições sociais, não tem relação de causa e efeito com a exigência da Cofins.

IMUNIDADE. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. NÃO-APLICAÇÃO.
Pelas atividades desempenhadas, as instituições de educação não se confundem com as entidades beneficentes de assistência social, não se lhes aplicando o benefício constitucional a essas restrito.

ISENÇÃO. REQUISITOS LEGAIS.
A partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da Cofins as receitas próprias apenas de instituição de educação que atenda aos requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.

BASE DE CÁLCULO. MENSALIDADE ESCOLAR. RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.
O preço cobrado a título de mensalidade, como contraprestação por curso provido por instituição de educação, por configurar receita de prestação de serviço, constitui base de cálculo da Cofins.

CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.
Compete à autoridade administrativa de julgamento a análise da conformidade da atividade de lançamento com as normas vigentes, às quais não se pode, em âmbito administrativo, negar validade sob o argumento de inconstitucionalidade ou conflito hierárquico de leis.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. PERCENTUAIS. LEGALIDADE.
Presentes os pressupostos de exigência, cobram-se juros de mora e multa de ofício pelos percentuais legalmente determinados.

Lançamento Procedente".

Dessa decisão, recorreu a instituição, renovando basicamente as razões esposadas na impugnação às quais acrescenta que:

- É instituição de ensino, sem fins lucrativos, de utilidade pública, presta serviço na área educacional e de assistência social à população em geral, estando garantida pela imunidade prevista na alínea "c" do inciso VI do art. 150 e no § 7º do art. 195 da CF;

- Ao deixar de apreciar a alegação de inconstitucionalidade da legislação aplicada ao caso concreto, o acórdão recorrido malferiu o princípio do contraditório e da ampla defesa, devendo ser cancelado;

- A autoridade julgadora *a quo* agiu indevidamente ao afastar a vinculação da expedição do Ato Declaratório à exigência da COFINS, categoricamente estabelecida nos Termos de Verificação e de Encerramento da Ação Fiscal;

- A exigência da observância da Lei nº 8.212/91 é descabida, uma vez que a mesma não consta do enquadramento legal da autuação, havendo impedimento legal para se inovar quanto ao embasamento legal da exigência fiscal;

- É descabida a exigência de contribuição com base em ato suspensivo de imunidade de imposto, espécie tributária distinta;

- Está ao abrigo da isenção concedida pela MP nº 2.158-35, de 24/08/2001;

- Há contradição na decisão recorrida, ao desvincular a exigência da COFINS da expedição do Ato Declaratório e vinculá-la ao descumprimento do art. 12 da Lei nº 9.532/97;

- As mensalidades não podem ser computadas como receita (faturamento mensal), conforme PN nº 05, de 22/04/1992;

- A ocorrência de excesso de exação, face à não exclusão da base de cálculo da COFINS das receitas não operacionais, ampliando ilegalmente a base de cálculo;

- Ao final, requer, alternativamente, a nulidade da decisão recorrida ou a improcedência do lançamento.

Distribuído o recurso à Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, aquela declinou da competência para este Primeiro Conselho, em acórdão assim ementado:

> *"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. COMPETÊNCIA.*
> *Estando a exigência da Contribuição para a Seguridade Social-COFINS lastreada em fatos cuja apuração serviu para determinar a prática de infração à legislação pertinente à tributação de pessoa jurídica, a competência para apreciar o julgamento do recurso é do Primeiro Conselho de Contribuintes, nos termos do art. 7º, inciso I, alínea "d", da Portaria MF nº 55/98 (Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes)".*

É o relatório.

VOTO

Conselheiro PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, Relator

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso.

Como relatado, o auto de infração foi lavrado no âmbito de uma ação fiscal voltada à investigação do atendimento dos requisitos exigidos para a fruição da imunidade tributária.

Inobstante a declaração da suspensão da imunidade tributária não constitua requisito do lançamento guerreado, ele assenta na premissa de que se a contribuinte desatendeu os requisitos para o benefício da imunidade previstos no art. 12 da Lei nº 9.532/97, também os desatendeu para o benefício da isenção de que trata o art. 14 da MP nº 1.858-6, de 1999.

Considerando que esta Câmara, através do Acórdão nº 103-22.681, de ontem, deu provimento ao recurso voluntário para manter a imunidade da recorrente entendendo que as normas condicionadoras da imunidade tributária, inclusive as veiculadas pelo art. 12 da Lei nº 9.532/97, foram por ela atendidas, se apresenta falsa a premissa em que se lastreou o lançamento que, por isto mesmo, não pode prosperar.

Diante disso, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 20 de outubro de 2006

PAULO JACINTO DO NASCIMENTO