



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11030.001083/2009-60
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3301-011.785 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de setembro de 2022
Recorrente ASSOCIAÇÃO SANTA CRUZ
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2008

RECEITAS FINANCEIRAS. RECEITA DE ALUGUÉIS. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. TRIBUTAÇÃO.

As receitas financeiras e as receitas de aluguéis de instituições de assistência social não se incluem no conceito de receita bruta, em razão da declaração de inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo das contribuições, instituído pelo § 1º, do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, e, portanto, não se sujeitam à incidência da COFINS, à época dos fatos geradores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, para afastar a incidência da COFINS sobre “receitas financeiras”. E, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, para afastar a incidência da COFINS sobre “receitas de aluguéis”. Vencidos os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes e Sabrina Coutinho Barbosa que negaram provimento ao recurso voluntário quanto às “receitas de aluguéis”.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes – Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Marcelo Costa Marques D Oliveira (suplente convocado(a)), Jose Adao Vitorino de Moraes, Jucileia de Souza Lima, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Sabrina Coutinho Barbosa, Semiramis de Oliveira Duro, Marco Antonio Marinho Nunes (Presidente)

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão, consubstanciada no Acórdão n.º 10-43.521, proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre, que julgou procedente o lançamento da contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidente sobre as receitas financeiras e de aluguéis.

Por bem descrever os fatos, transcreve-se o relatório do referido Acórdão:

Contra a empresa antes qualificada foi lavrado Auto de Infração formalizando a exigência de COFINS cumulativa proveniente de receitas não alcançadas por isenção (receitas financeiras e de aluguéis), com intimação para recolhimento do valor de R\$ 332.951,72, referente a fatos geradores entre 31/07/2004 e 31/12/2008. Esse valor (principal) foi acrescido da multa de ofício de 75% e juros de mora regulamentares. Constatou descrição dos fatos e enquadramento legal. Houve ciência em 17/07/2009. Da descrição dos fatos são extraídos os seguintes excertos:

Da análise dos livros contábeis (diário e razão), constatamos que as principais receitas contabilizadas decorrem dos proventos de aposentadorias e rendimentos dos trabalhos assalariados ou autônomos recebidos pelos associados e repassados à entidade, de doações diversas, locação de imóveis e receitas financeiras.

(...)

Com relação ao ativo imobilizado, verificamos que a contribuinte é proprietária de uma quantidade considerável de bens imóveis (terrenos, apartamentos, casas residenciais, salas comerciais, pequenas áreas rurais, prédios comerciais), os quais foram recebidos em doação ou adquiridos ou construídos.

Podemos dizer que a entidade utiliza-se parte de seus recursos financeiros para investir em imóveis e, assim, ser utilizada como moradia de seus associados e para geração de receitas de aluguel.

Em razão das aplicações financeiras/disponibilidades existentes e dos imóveis alugados, nos anos-calendário 2004 a 2008, a contribuinte auferiu receitas financeiras e de aluguéis, conforme "Demonstrativo das receitas não alcançadas pela isenção aplicada à entidade" de fls, as quais não foram oferecidas à tributação da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

(...)

As receitas financeiras tem origem nas aplicações financeiras e, como se pode ver, não nas fontes enumeradas taxativamente pelo § 2º do art. 47 da IN n.º 247, de 2002, sendo, portanto, irrelevante que o valor aplicado decorra das receitas de atividades que lhes são próprias. Esse raciocínio estende-se às receitas de aluguel.

(...) a isenção da COFINS não alcança as receitas financeiras e de aluguéis, as quais são consideradas próprias de atividades de natureza econômico-financeira ou empresarial. São receitas oriundas de atividades não-próprias da entidade e por isso devem sofrer incidência da COFINS.

Em 17/08/2009 a contribuinte apresentou arrazoado impugnatório onde inicialmente refere ao lançamento e à qualificação jurídica da autuada, dizendo que os elementos apresentados permitem ver que a entidade se caracteriza como uma organização social (associação civil sem fins lucrativos) com objetivos finalísticos de prestar assistência social de modo amplo, complementar às ações do Poder Público. Identifica-se, portanto, como uma instituição imune, tanto da incidência de impostos, quanto de contribuições sociais.

Posteriormente faz um breve apanhado dos tópicos mais significativos relacionados à temática da imunidade tributária (regramento constitucional da imunidade), entendendo que o instituto da imunidade só é regulável através de lei complementar. Diz que o governo se utiliza de estratégias para driblar tal exigência, concluindo que o lançamento é impropriedade por apresentar inconsistências formais e materiais.

Refere que, mesmo sendo constituída na forma de associação, está caracterizada como uma instituição imune de tributos. Assim, o Fisco estava (está) impedido de promover qualquer espécie de lançamento, sem, antes, através de um procedimento formal prévio, de cumprimento obrigatório, e obedecido o devido processo legal, suspender a imunidade da entidade (art. 32 da Lei n.º 9.430, de 1996). Dessa forma, o lançamento apresenta inconsistência (vício) formal que o invalida, tornando-o juridicamente nulo.

Diz que há erro formal no lançamento, eis que o regime de tributação escolhido foi o cumulativo, quando deveria ser o não-cumulativo. Assim, as receitas financeiras se encontrariam à alíquota zero a partir de 02/08/2004, conforme entendimento administrativo.

Aduz que a exigência é materialmente inconsistente por três motivos:

I. na redação do dispositivo legal (art. 14, inciso X, da MP n.º 2.158-35, de 2001), o Poder Executivo faz um evidente uso de conceitos indeterminados ao estabelecer a incidência da COFINS sobre as chamadas receitas próprias. Além do vício da inobservância da tipificação precisa que a regra deve dar aos fatos (pretensamente) tomados impositivos, um outro exsurge do texto, consistente na livre interpretação que a máquina fazendária passa a lhe dar, ensejando arbitrariedades, abusos;

II. de acordo com os argumentos já expendidos, a condição de imune da entidade torna inócua tanto a isenção das receitas das atividades próprias, quanto a não-isenção das outras receitas (aplicações financeiras e aluguéis);

III. os rendimentos gerados pelas aplicações financeiras e pelo aluguel de imóveis, nada mais traduzem senão os recursos financeiro-patrimoniais que a entidade acumulou em face:

a) da forma extremamente parcimoniosa como vive;

b) do uso dado a imóveis recebidos em doação, ou das frações (dos imóveis) eventualmente não utilizadas nas suas atividades-fins;

c) da cuidadosa gestão das reservas que, de fato, garantem a viabilidade do fundo de previdência informal que a entidade mantém para assegurar, sem apoio estatal, a assistência médico-hospitalar-psicológica digna para suas associadas, e, também, uma velhice digna para as anciãs.

Registra, ainda, as receitas financeiras e de aluguéis auferidas pela entidade não integram a base de cálculo da COFINS, porque a incidência (base de cálculo) da referida contribuição só pode ocorrer sobre receitas catalogáveis como faturamento (receitas advindas da exploração das atividades que integram os objetivos sociais das empresas com fins lucrativos, ou seja, entradas decorrentes da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços). Assim, as demais receitas, alheias aos objetivos sociais das empresas, estão fora do campo da incidência. Este é o conteúdo semântico de faturamento adotado pelo STF no julgamento da inconstitucionalidade da Lei n.º 9.718, de 1998.

Pleiteia a aplicação retroativa da Lei n.º 11.941, de 2009 (art. 79, inciso XII), no que concerne à revogação do art. 3º, § 1º, da Lei n.º 9.718, de 1998, e pede o cancelamento do Auto de Infração com o consequente arquivamento do processo fiscal.

A repartição preparadora atestou a tempestividade da peça impugnatória.

Em julgamento, a DRJ decidiu por dar como improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário lançado, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2008

RECEITAS FINANCEIRAS. RECEITA DE ALUGUÉIS. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. TRIBUTAÇÃO.

Até o dia 29/11/2009, dia anterior ao da publicação da Lei nº 12.101, de 2009, mesmo as entidades beneficentes de assistência social possuidoras do certificado de isenção estavam sujeitas ao recolhimento da COFINS sobre as receitas de aluguel e receitas financeiras auferidas, por não se tratarem de receitas derivadas das atividades próprias dessas entidades, consoante refere o inciso X do art. 14 da MP nº 2.158-35, de 2001.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão, a recorrente, em sede de recurso voluntário, reiterou os argumentos contidos na impugnação, requerendo que se reforme a decisão da primeira instância e se julgue improcedente o lançamento, através dos seguintes fundamentos:

- i) houve vício formal, pela ausência de procedimento prévio de suspensão da imunidade da instituição como associação de assistência social;
- ii) houve vício formal na eleição do regime cumulativo na tributação das receitas financeiras, quando as demais receitas das atividades próprias estão sujeitas ao regime não cumulativo da COFINS;
- iii) houve vício material, na medida em que (1) a autoridade tributária apoiou-se no conceito trazido pelo § 2º do art. 47 da IN SRF nº 247/02, para restringir o alcance dado pelo inciso X do art. 14 da MP nº 2.158-35/01, em relação às receitas relativas às atividades próprias das associações, em desobediência aos desígnios da lei e do entendimento do STF, (2) a recorrente possui condição de imune, e (3) os rendimentos gerados pelas duas fontes de receitas derivam-se da boa gestão dos recursos patrimoniais;
- iv) as receitas financeiras, a partir de 02/08/2004, estariam sujeitas à alíquota zero, tendo em vista a redução trazida pelo Decreto nº 5.146/04 e, posteriormente, pelo Decreto nº 5.442/05.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Relator.

O recurso é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

A recorrente pugna pela nulidade formal e material do lançamento do crédito tributário da COFINS, pelas razões apresentadas no Relatório, o que não merece prosperar, pelo que passo a expor a seguir.

O artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal, dispõe sobre os elementos essenciais do Auto de Infração, a saber:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Por sua vez, o artigo 59 do mesmo diploma legal dispõe sobre as nulidades:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

E o artigo 142 do Código Tributário Nacional dispõe:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento 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 e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Como primeiro ponto, o auto de infração possui todos os elementos exigidos na legislação tributária e os atos e termos foram lavrados por autoridade competente.

Em segundo lugar, como se pode depreender da leitura do recurso voluntário, a recorrente entendeu perfeitamente e rebateu o que lhe fora arrogado. Em razão disso, entendo não ter sido cerceado seu direito de defesa.

Como terceiro aspecto, sobre ausência de procedimento prévio de suspensão da imunidade da instituição, adoto o exposto pela DRJ em sua decisão:

“a suspensão da imunidade e da isenção tributária está determinada no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, e decorrerá da falta de observância de requisitos legais, ou seja, constatada alguma hipótese caracterizadora de descumprimento dos requisitos para o gozo da imunidade tributária (arts. 9º, § 1º, e 14 do CTN), a fiscalização deverá lavrar uma notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração. Portanto, o Fisco somente deverá determinar a suspensão ora referida, se entender necessário, o que, conforme se infere das peças processuais, não foi entendido como necessário;

Por fim, o lançamento não se trata de COFINS não-cumulativa, portanto, não há aplicação da legislação pertinente a esta forma de tributação.

Por esses motivos, há que se afastar a nulidade da autuação.

Passemos, então, a analisar questões de mérito.

Observemos que a autuação teve como enquadramento legal o inciso X do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158/01, c/c a definição dada pelo § 2º do art. 47 da IN SRF nº 247/02, especificamente sobre o conceito de “receitas relativas às atividades próprias”.

A Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, prescreveu que:

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

(...)

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

(...)

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.

A Instrução Normativa SRF nº 247/02, no § 2º do art. 47, dispõe que as receitas consideradas como originadas de atividade própria, para fins de isenção de COFINS, não podem ter “caráter contraprestacional direto”, como se depreende:

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, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

De acordo com a descrição dos fatos constantes do auto de infração, tem-se que:

As receitas financeiras tem origem nas aplicações financeiras e, como se pode ver, não nas fontes enumeradas taxativamente pelo § 2º do art. 47 da IN nº 247, de 2002, sendo, portanto, irrelevante que o valor aplicado decorra das receitas de atividades que lhes são próprias. Esse raciocínio estende-se às receitas de aluguel.

Diante disso, é de se concluir que a isenção da COFINS não alcança as receitas financeiras e de aluguéis, as quais são consideradas próprias de atividades de natureza econômico-financeira ou empresarial. São receitas oriundas de atividades não-próprias da entidade e por isso devem sofrer a incidência da COFINS.

Deste modo, foi cobrada a COFINS em relação a receitas oriundas de aplicações financeiras e de aluguéis, tendo em vista que, de acordo com a tese do auto de infração, essas receitas não se enquadrariam ao conceito de receitas derivadas de “atividades próprias”.

Primeiro ponto, cabe razão a recorrente ao arguir que houve restrição ao alcance semântico da locução “atividades próprias”, contido no § 2º do art. 47 da IN SRF nº 247/02, extrapolando o disposto no inciso X do art. 14 da MP nº 2.158-35/02, pois não se encontra no texto da lei qualquer definição do tipo de receita que vinculam às atividades próprias de uma associação, ou de qualquer organização do art. 13 da referida Medida Provisória.

Essa linha lógica, por si só, seria suficiente para afastar a restrição definida por uma norma administrativa de cunho complementar, que é a Instrução Normativa, nos termos do inciso I do art. 100 do CTN, já que é certo que não cabe a ela inovar, transpor ou modificar o texto da legislação que complementam.

Da mesma forma, é certo que não cabe a esse Colegiado afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, nos termos do art. 62 do Anexo II da Portaria MF nº 343/15, que aprova o Regimento Interno do CARF, o mesmo não se aproveita à aplicabilidade das instruções normativas.

Nessa trilha, parece-me que a aludida instrução normativa criou limitações à fruição da isenção, em contraposto ao art. 111, II do CTN, que roga que seja interpretada literalmente o instituto da isenção.

Sobre esse tema, o Conselheiro Ari Vendramini, ao relatar o Acórdão nº 3301-007.371, assim expôs em seu voto, o qual concordo com suas razões de decidir e as adoto no presente voto, cujo trecho reproduzo a seguir:

“Claro está que o artigo 47 da IN SRF nº 247/2002 alterou, na medida em que restringiu o benefício tributário da isenção concedido às entidades sem fins lucrativos concedido pelo artigo 14, X, da medida provisória nº 2.158-35/2001 (isenção em relação às atividades próprias), sem qualquer autorização constante do texto legal para tal atribuição.

Esta restrição, claramente inconstitucional, não pode ser levada a efeito, uma vez que, nos termos do artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, a legislação tributária que dispõe sobre isenção deve ser interpretada de forma literal. Ademais, retirar o benefício fiscal resulta em criar exação, o que gera a consequência de criar tributo por mero ato normativo, o que é flagrantemente inconstitucional.”

Caso fosse necessária interpretação restritiva, quanto ao resultado do alcance da isenção, esta deveria ser encontrada na lei.

Em segundo lugar, urge entender a decisão proferida pelo STF, por meio do Recurso Extraordinário n.º 585.235-1 MG, na sistemática de repercussão geral, que vincula este colegiado, na qual declarou inconstitucional o alargamento da base de cálculo promovido pelo § 1º do art. 3º da Lei n.º 9.718/98.

Reproduzo, também, o voto do Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, formalizado através do Acórdão n.º 3301-004.868, com o qual igualmente concordo e adoto:

“Quanto às “receitas financeiras”, derivadas de aplicações financeiras e atrasos nos pagamentos de mensalidades, e as “outras rendas patrimoniais”, referente a aluguéis de imóveis, entendo que não podem ser alcançadas pela COFINS, posto que o STF, por meio do RE n.º 585.235, na sistemática de repercussão geral, que vincula este colegiado, declarou como inconstitucional o alargamento da base de cálculo promovido pelo § 1º do artigo 3º da lei n.º 9.718/1998.

Inserem-se no conceito de receita bruta, não apenas as receitas com vendas de mercadorias e serviços, porém todas aquelas derivadas das atividades fins do contribuinte. E, definitivamente, as transações financeiras e com imóveis (aluguéis) não se encontram na atividade fim do contribuinte, apesar de seus frutos serem aplicados na manutenção e desenvolvimento das mesmas.

(...)

Até que uma outra decisão seja proferida, há de se aplicar a do RE n.º 585.235, que interpreto no sentido de considerar como tributáveis tão somente as receitas derivadas das atividades fins do contribuinte.”

O que se buscou, assim, é que a incidência da contribuição, à época dos fatos geradores, restringia-se tão somente à receita bruta, englobando as receitas com vendas de bens e serviços e as demais rendas derivadas das atividades fins do contribuinte.

E, novamente, à luz desta análise, as aplicações financeiras e as atividades de locação de imóveis não se encontram nos fins específicos da recorrente, apesar dos recursos provenientes daquelas se destinarem à manutenção e ao desenvolvimento das suas operações, devendo-se afastar a incidência da contribuição em razão da decretação da inconstitucionalidade do “alargamento” da base de cálculo, instituído pelo § 1º do artigo 3º da lei n.º 9.718/98.

Com base no exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, para afastar a incidência da COFINS sobre “receitas financeiras” e “receitas de aluguéis”.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe

