



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

Processo nº 13808.001254/2002-71
Recurso nº 270.155 Voluntário
Acórdão nº **3803-01.181 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 2 de fevereiro de 2011
Matéria COFINS - AUTO DE INTRAÇÃO
Recorrente SOCIEDADE PORTUGUESA BENEFICENTE VASCO DA GAMA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO.

INCONSTITUCIONALIDADE. REPERCUSSÃO GERAL.

INAPLICABILIDADE DE LEI.

A Cofins devida em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente à instituição do regime da não-cumulatividade pela Lei nº 10.833/2003, cujos dispositivos se tornaram aplicáveis a partir de fevereiro de 2004, incide sobre o faturamento da pessoa jurídica, não alcançando as demais receitas auferidas. O Supremo Tribunal Federal (STF) já decidiu pela inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo da contribuição instituído anteriormente à Emenda Constitucional nº 20/1998.

O CARF encontra-se autorizado a afastar a aplicação de lei julgada inconstitucional pelo Pleno do STF. Trata-se de matéria objeto de repercussão geral já admitida pelo STF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da base de cálculo do lançamento de ofício o valor das receitas financeiras, das doações e bonificações auferidas e dos descontos obtidos *a posteriori*. Vencido o relator. Designado para redação do voto vencedor o Conselheiro Hécio Lafetá Reis.

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rangel Perrucci Fiorin - Relator.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Redator designado.

EDITADO EM: 28/03/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Kern (Presidente), Rangel Perrucci Fiorin (Relator), Hélcio Lafetá Reis (Redator designado), Belchior Melo de Sousa, Carlos Henrique Martins de Lima e Daniel Maurício Fedato.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Acórdão que por maioria de votos, considerou PROCEDENTE EM PARTE o lançamento, para exoneração tão somente da Cofins incidente sobre as Receitas de Estacionamento lançadas na conta 341.7 (ano calendário de 1999).

A divergência instaurada entre os membros da 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de São Paulo I, sucedeu na parte em que o Relator votou pelo cancelamento do lançamento incidente sobre "Reembolso Despesas", "Descontos Obtidos", "Recuperação de Despesas", "Doações" e "Bonificações".

É de salientar que o acórdão recorrido se funda, mais precisamente, na falta de comprovação de que as receitas escrituradas pela entidade beneficente sejam relativas às suas atividades próprias e ensejaria, deste modo a tributação pela Cofins, por não caracterizada a hipótese de isenção.

Para maioria da turma julgadora, o interessado, em sua peça impugnatória, não traz nenhum documento comprobatório das alegações que faz, mas apenas relata que, em alguns casos, ocorria a recuperação de despesas, sob a forma de descontos obtidos em serviços prestados por hospitais ao plano de saúde.

Em relação às despesas financeiras, que se o caso fosse de erro de sua escrituração em subcontas da conta 343.3 — "Receitas Financeiras", haveria de estar o alegado erro devidamente comprovado para que a exigência fiscal fosse afastada, haja vista que inexistem dúvidas que a anistia não pode alcançar receitas financeiras, mesmo que auferidas por entidade de assistência social.

As receitas auferidas a título e Variações Monetárias Ativas, ao contrário do que defende a reclamante, devem ser oferecidas à tributação, pois que representam receitas oriundas de atividades não próprias à entidade.

A Recorrente, em contraposição, alega que a associação escriturou receitas não relativas às suas atividades próprias, sem efetuar o respectivo recolhimento da Cofins, por se tratar de estornos de despesas cobrada indevidamente ou não ressarcidas, comprovadas através de lançamentos contábeis e cópias dos respectivos documentos, ao invés de receitas auferidas pela associação.

Outrossim, apesar dos lançamentos estarem a crédito da associação, correspondem a estornos de lançamentos efetuados a débito, relativos ao custos dos serviços de assistência médica prestada aos seus associados por empresas ou profissionais credenciados.

O recorrente, nos termos dos artigos 924 e 925 do Regulamento do Imposto de Renda, rebate a parte do voto vencedor que expressamente diz que a interessada não comprovou que receitas são amparadas pela isenção legal, por não se configurar nenhuma hipótese legal de inversão do ônus da prova.

Ratifica ainda que as verbas consideradas como receitas da associação, não enquadradas na atividade fim da mesma, são parte de despesas cobradas indevidamente ou serviços profissionais prestados e não cobrados, o que gerou lançamentos contábeis como receitas, para estornar essas despesas contabilizadas a maior.

Ademais entende que a inclusão de tais valores na base de cálculo da COFINS seria tributar verba não prevista na Medida Provisória nº 1724, de 29.10.1998, convertida na Lei nº 9718, de 27.11.1998, que dispõe, em seu art. 3º. Ainda assim, a receita bruta da associação beneficente, que está amparada pelo art. 14, inciso X, da Medida Provisória 199116/ 2000, atual Medida Provisória 215835/2001, tem-se que a receita própria é isenta de COFINS, sendo aplicada no custeio dos serviços credenciados, como hospitais, médicos e laboratórios. Deduzidas essas despesas, tem-se como resultado o Lucro Operacional Bruto.

Realça o entendimento de na planilha que se denomina ANEXO I, são relacionados os lançamentos originais das despesas pelos atendimentos prestados aos associados, bem como a página e o número do Livro Diário em que se encontram os lançamentos, os respectivos estornos, sejam parciais ou totais, anexando-se ao presente recurso, ainda, cópias do Razão Analítico respectivo.

No que se refere à inclusão dos juros e multa de mora na base de cálculo da COFINS, defende a recorrente que, contraria o princípio de que o acessório segue o principal, pois as mensalidades pagas pelos associados, que se constituem nas receitas próprias da instituição, quando não quitadas nos respectivos vencimentos, são acrescidas de juros de mora e multa, que nada mais são do que a atualização dos valores não pagos nos devidos vencimentos, e que poderiam ser lançados até mesmo como receita de mensalidades.

Quanto as verbas lançadas a título de DOAÇÕES e BONIFICAÇÕES também devem ser excluídas, conforme entendimento das Superintendências Regionais da Receita Federal, manifestados em diversas consultas, de que as receitas típicas dessas instituições, tais como CONTRIBUIÇÕES, DONATIVOS e ANUIDADES são isentas da COFINS.

Por tudo que foi exposto, aguarda a recorrente seja o recurso julgado procedente, para declarar inválido o Auto de Infração nº 0819000/00058102.

Este é o relatório

Voto Vencido

Conselheiro Rangel Perrucci Fiorin

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos para sua admissibilidade, portanto dele conheço e passo a votar.

Litiga-se a manutenção da exigência da COFINS sobre operações detectadas pela Delegacia de Fiscalização em São Paulo, em 27/05/2002, referente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 99, 2000 e 2001.

Assim, o cerne do questionamento é saber se poderia a autoridade fazendária exigir COFINS sobre: "Reembolso Despesas", "Descontos Obtidos", "Recuperação de Despesas", "Doações" e "Bonificações".

Mister se faz assinalar inicialmente que a falta de comprovação de que as receitas escrituradas pela entidade beneficente sejam relativas às suas atividades próprias são supridas pela planilha ANEXO I que relacionados os lançamentos originais das despesas pelos atendimentos prestados aos associados, bem como a página e o número do Livro Diário em que se encontram os lançamentos, os respectivos estornos, o que dá aparato ao julgamento.

Nesse diapasão, se faz necessário ressaltar que a recorrente, Sociedade Portuguesa Beneficente Vasco de Gama, nos termos dos seus atos societários, anexado a estes autos – fls. 157, é uma entidade sem fins lucrativos de socorro mútuo, destinada a prestar aos seus associados, dentre outros, serviços médicos e assistência hospitalar, auxílio natalidade e auxílio funeral.

Deste modo, oportuno se torna dizer que o legislador constituinte no artigo 150, inciso, VI, alínea “c” da Constituição Federal, expressamente determinou ser vedada a instituição e cobrança de impostos sobre assistência social sem fins lucrativos, devendo para tanto a observação do dispositivo em lei (artigo 14 da lei 5172/66).

Ademais, a mesma Carta Magna no §º7 do artigo 195, reforçando tal limitação, prescreveu ser isenta de contribuições para seguridade social as entidades beneficentes de assistência social.

Pondera-se que a isenção prevista no artigo supra é, como já decidido pelo Supremo Tribunal Federal (STF, 1ª T. RMS 22.192-2/DF, Rel. Ministro Celso de Mello, DJ de 19/12/1996), uma imunidade, ou seja uma vedação constitucional que impede a incidência, no caso em tela, de COFINS sobre as entidades beneficentes.

Destarte, de acordo com a natureza da limitação constitucional mencionada, o executivo, por meio da autoridade fazendária, não tem o condão de restringir a eficácia e alcance dos benefícios inerentes a entidade beneficente.

Frisa-se que no caso sob julgamento pretende respeitar a hierarquia normativa e o escalonamento das normas, sem se pronunciar sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade, uma vez que o próprio artigo 2ª da Lei 9.784/29, que regula o processo administrativo no Âmbito da Administração Pública Federal, determina:

“Art.2º A administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I – atuação conforme a Lei e o Direito”

Em sintonia com o que vem sendo exposto, Paulo de Barros Carvalho tratando do princípio de legalidade entende que:

“ O princípio da legalidade é limite objetivo que se presta, ao mesmo tempo, para oferecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos, e para assegurar observância ao primado constitucional da tripartição do poderes. O princípio da legalidade compele ao interprete, como é o caso dos julgadores, a procurar frases prescritivas, única e exclusivamente, entre as introduzidas no ordenamento positivo por via de lei ou de diploma que tenha o mesmo status. Se do conseqüente da regra adevier obrigação de dar, fazer ou não fazer alguma coisa, sua construção reivindicará a seleção de enunciados colhidos apenas e tão-somente no plano legal” (Direito Tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008.p 282-283).

No mesmo sentido, Marcus Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López *in* Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. Dialética. São Paulo. 2002. p, 30, sustentam que:

“Como regra geral, a lei é a mais importante das fontes de Direito Administrativo. Deve ser entendida em sentido amplo, incluindo as várias maneiras de o Estado exercer suas atividades normativas. Abrange desde a Constituição Federal até os atos normativos mais simples, isto é, aqueles que se destinam a aplicabilidade das leis, como os decretos, os regulamentos e as instruções, entre outros.

De acordo com a teoria kelsiana, as normas estão alocadas dentro de uma ordem hierárquica, onde a norma inferior extrai a sua validade de norma, hierarquicamente, superior, sendo que a Constituição Federal é a norma da norma, que dá validade e eficácia a todas as outras. Dentro desta ordem hierárquica, podemos assim dispô-las: “ Constituição Federal; emenda à Constituição; leis complementares; leis ordinárias; leis delegadas; medidas provisórias; decretos; resoluções, e atos administrativos.”

Ressalte-se que os atos administrativos das autoridades integram a legislação tributária, mas não tem caráter de lei em sentido formal – aquela que é regularmente editada pelo Poder Legislativo. Assim, tais atos não podem inovar, indo além do que está previsto na lei, pois se destinam à sua fiel execução.”

Nesse sentido, acredita-se que Estado como administrador da justiça deve desempenhar um papel fundamental para procurar equilibrar vida social e econômica, inclusive com a manutenção das entidades que prestam serviços complementares a Nação,

consubstanciando suas ações de acordo com o ordenamento jurídico e as normas dispostas hierarquicamente no sistema tributário.

José Eduardo Soares de Melo trata da desoneração da carga tributária das entidades beneficentes:

“Ressalto que os serviços desenvolvidos pelas entidades beneficentes suplementam as atividades essenciais do Estado no que concerne a assistência médica, hospitalar, farmacêutica, educacional. É indubitosa a insuficiência da Administração Pública na prestação de tais serviços – motivos que certamente inspirou o legislador constitucional desonerar a carga tributária desses particulares no que tange a esta atividade complementar do Poder Público.”

(Contribuições Sociais no Sistema Tributário - 4ª edição. São Paulo. Malheiros: 2003, p. 300)

Outrossim, com o escopo de realizar o julgamento nos moldes da legislação tributária e do direito pátrio vigente, observa-se que após edição da Lei 9718/98, foi alterada a base de cálculo da COFINS, sendo que o faturamento correspondente à receita bruta da pessoa jurídica, entendida como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica de direito privado, e não mais o faturamento (art. 3º, § 1º).

Todavia, tomadas essas considerações, constata-se que a modificação da base de cálculo introduzida pela lei nº 9.718/98, viola preceito constitucional e legal, pelo fato do legislador ordinário ultrapassar a competência outorgada pelo artigo 195, I da Constituição Federal, bem como ignorar o artigo 110 do Código Tributário Nacional. *(STF, Plenário, RE 346.084/PR, DJ 02/09/2006.*

Assim, constata-se que para efetiva existência de receita, o ingresso do dinheiro deve integrar o patrimônio de quem a auferiu, havendo alteração de riqueza nos termos da legislação, que possa incidir a COFINS.

De acordo com José Antonio Minatel *in* Contudo de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação, MP/APET, 2005, p. 124.:

“...receita é qualificada pelo ingresso de recursos financeiros no patrimônio de pessoa jurídica, em caráter definitivo, proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício da atividade empresarial, que corresponda a contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços, assim como pela remuneração de investimentos ou pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos a terceiros, aferido instantaneamente pela contrapartida que remunera cada um desses eventos.”

No caso sob julgamento, mais precisamente sobre o ingresso financeiros que não constam fatos modificativos do patrimônio, bem como a recuperação de despesas, sob a forma de descontos obtidos no pagamento de faturas de serviços, os juros e multa de mora cobrados, quando quitadas fora do prazo – que tenha caráter sancionatório.

Com efeito, entende este conselheiro não constituir receitas financeiras submetidas a cobrança da COFINS as ^{que abrangem:} "Reembolso Despesas", "Descontos Obtidos", "Recuperação de Despesas", "Doações" e "Bonificações" das entidades beneficentes.

Diante o exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto pela recorrente.

(assinado digitalmente)

Rangel Perrucci Fiorin - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Hércio Lafetá Reis – Redator designado

Durante a realização da auditoria, o ora Recorrente fora intimado para apresentar documentos comprobatórios da movimentação financeira escriturada nos livros Diário e Razão, tendo entregue à Fiscalização apenas parte da escrituração contábil-fiscal, tendo sido o lançamento de ofício realizado com base nas rubricas identificadas nos balancetes.

Apenas com base em designações genéricas presentes na escrituração, torna-se dificultosa a tarefa de identificação das receitas isentas da forma defendida pelo Recorrente.

No entanto, no presente caso, tendo em vista que a autuação se operou com fundamento na Lei nº 9.718/1998, cujo art. 3º, § 1º, ampliou o conceito de faturamento para abarcar, além da receita bruta decorrente da venda de mercadorias e serviços, as demais receitas auferidas pelo sujeito passivo, independentemente de sua classificação contábil-fiscal, tem-se que a análise do mérito vai além da verificação do cumprimento dos requisitos legais para gozo da isenção pleiteada, devendo abarcar, também, a aplicabilidade ou não dos referidos dispositivos legais da norma de incidência.

A Lei nº 9.718/1998, decorrente da conversão da Medida Provisória nº 1.724, de 29 de outubro de 1998, foi publicada em novembro de 1998 quando vigia a redação original do art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, em que se previa apenas o faturamento como hipótese de incidência da contribuição social, não constando a possibilidade de alcançar outras receitas auferidas pela pessoa jurídica, o que veio a ocorrer somente em dezembro do mesmo ano por meio da Emenda Constitucional nº 20.

Em razão disso, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) já decidiu pela inconstitucionalidade da exação, conforme se depreende do excerto a seguir reproduzido:

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. Sobrepõe-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. (STF, Plenário, RE 346.084/PR DJ 02/09/2006) Grifei

De acordo com o entendimento do STF, o alargamento posterior da base de cálculo da contribuição de “faturamento” para “receita e faturamento”, operada por meio da Emenda Constitucional nº 20/1998, não teve o condão de convalidar legislação anterior que previa a incidência da Cofins e da Contribuição para o PIS sobre a totalidade das receitas da pessoa jurídica.

Essa mesma interpretação consta dos Recursos Extraordinários nº 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, o que denota estar aquele tribunal caminhando para a consolidação de tal entendimento.

Não se pode olvidar que o termo faturamento refere-se ao somatório das receitas decorrentes de vendas de mercadorias ou serviços, conforme se depreende do contido no art. 2º da Lei Complementar nº 70/1970, *in verbis*:

*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**. (grifei)*

Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;

b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.

O fato de o Supremo Tribunal Federal ter considerado o conceito de faturamento equivalente ao de “receita bruta” não pode ser interpretado como dilatação autorizada do alcance de tais institutos, pois o termo “receita bruta” foi considerado como coincidente com o de faturamento, ou seja, a totalidade das receitas provenientes da venda de mercadorias e serviços.

A possibilidade de tributar outras receitas somente passou a vigorar após a vigência da Emenda Constitucional nº 20/1998, quando se incluiu, dentre as hipóteses de fatos geradores das contribuições sociais, a “receita” genericamente considerada.

O Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – prevê dispensa, por parte dos julgadores, de observância de lei já declarada inconstitucional pelo Pleno do STF, a saber:

*Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Parágrafo único. **O disposto no caput não se aplica** aos casos de tratado, acordo internacional, **lei** ou ato normativo:*

I que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; (grifei)

Além disso, deve-se ressaltar que referida matéria já teve o mérito da Repercussão Geral julgado pelo STF, conforme *decisum* reproduzido a seguir, tendo como *leading case* o RE nº 527/602, o que, nos termos do art. 62A do Regimento Interno do CARF, acarreta o dever de observância do seu teor pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

31. COFINS. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR. LEI Nº 9.718/98, ARTIGO 8º. O Plenário do Supremo Tribunal Federal confirmou o entendimento da Corte no sentido da inconstitucionalidade do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98, que alargou a base de cálculo do PIS e da Cofins, para reconhecer que a receita bruta (faturamento) seria a “totalidade das receitas auferidas” pelas empresas.

A decisão, tomada no julgamento do Recurso Extraordinário 527602, seguiu o entendimento do ministro Marco Aurélio, para quem o novo conceito de faturamento criado pelo dispositivo questionado – uma lei ordinária, foi além do que previu a Constituição Federal – que determinava a necessidade de uma lei complementar para tal. Já o artigo 8º da mesma lei, que aumentou a alíquota da contribuição, de 2% para 3%, foi considerado constitucional pela Corte, uma vez que não existe a necessidade de lei complementar para tratar do aumento da alíquota. Os ministros se mantiveram fiéis a uma série de REs julgados recentemente pela Corte que tratavam deste assunto – como os recursos 357950, 390840, 358273, 346084 e 336134. Leading case: RE 527.602, Min. Eros Grau, relator para o acórdão Min. Marco Aurélio

Dessa forma, tendo em vista que as doações, as bonificações, as receitas financeiras e os descontos obtidos *a posteriori* não se subsumem no conceito de faturamento, os valores relativos a tais rubricas devem, independentemente da análise acerca da isenção pleiteada pelo Recorrente, ser expurgados do auto de infração, dada a inconstitucionalidade declarada pelo Pleno do STF do alargamento da base de cálculo das contribuições operado por meio do art. 3º da Lei nº 9.718/1998.

As demais receitas auferidas (receitas de estacionamento, receitas diversas, outras receitas – Hospital – e receitas de vendas diversas), relativas a vendas de mercadorias e/ou serviços, não enquadráveis nas hipóteses de isenção por não se referirem a atividades próprias da entidade beneficente (contribuições, doações, anuidades ou mensalidades), devem ser tributadas por se enquadrarem no conceito de faturamento ou receita bruta.

Portanto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, no sentido de cancelar as parcelas do lançamento de ofício relativas às doações, às bonificações, às receitas financeiras e aos descontos obtidos *a posteriori*.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Redator designado